



MINISTÉRIO DA ECONOMIA, FAZENDA E PLANEJAMENTO

PROCESSO Nº 10711/003.995/88-95

Sessão de 14 de junho de 1991

ACORDÃO Nº CSRF/03-01.701

Recurso nº: RP/302-0.130 e RD/302-0.145

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

Recorrida : SEGUNDA CÂMARA DO TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

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. Ilegitimidade passiva ad causum. Taxa Cambial. Rejeitada a preliminar de Ilegitimidade passiva "ad causam". 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.

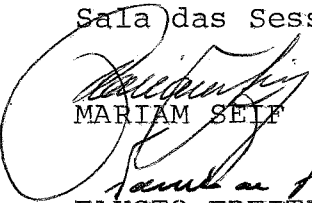
Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por FAZENDA NACIONAL e AGÊNCIA MARÍTIMA LAURITS LACHMANN S/A.

ACORDAM os Membros da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por Maioria de votos, negar provimento ao RP/302-0.130, vencido o Cons. Itamar Vieira da Costa (Relator), que lhe dava provimento e, por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar de ilegitimidade passivo suscitada no RD/302-0.145 e, no mérito, por maioria de votos, negar provimento ao recurso, nos termos do rela

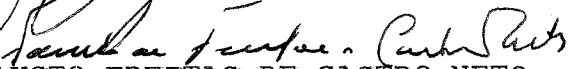
V.V.

tório e voto que passam a integrar o presente julgado, vencidos os Cons.: a) Ubaldo Campelo Neto, que provia parcialmente o recurso, para reconhecer a adoção da taxa cambial vigente na data da entrada da mercadoria; e, b) Sebastião Rodrigues Cabral, que reconhecia a sua adoção na data da denúncia espontânea. Designada para redigir o voto vencedor o Cons. Fausto Freitas de Castro Neto.

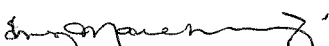
Sala das Sessões (DF), em 14 de junho de 1991.


MARIAM SELF

- PRESIDENTE


FAUSTO FREITAS DE CASTRO NETO

- RELATOR-DESIGNADO


INEZ MARIA SANTOS DE SÃO ARAÚJO

- PROCURADORA DA
FAZENDA NACIONAL
-DESIGNADA.

Participaram, ainda, do presente julgamento os seguintes Conselheiros: JOÃO HOLANDA COSTA e PAULO AFFONSECA DE BARROS F. JÚNIOR, 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.



PROCESSO Nº 10711-003995/88-95
RECURSO Nº RP/302-0.130 e RD/302-0.145
ACÓRDÃO CSRF/03-01.701
RECORRENTE : AGÊNCIA MARÍTIMA LAURITS LACHMANN S/A
RECORRIDA : 2ª CÂMARA DO TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

R E L A T Ó R I O

Recorre à Câmara Superior de Recursos Fiscais a Procuradoria da Fazenda Nacional, pleiteando a reforma do acórdão nº 302-31.534, de 23/05/89, prolatado pela 2ª Câmara do 3º Conselho de Contribuintes, cujo teor foi assim ementado:

"FALTA DE MERCADORIA IMPORTADA. Conferência final de manifesto. Responsabilidade fiscal do transportador. Rejeitada preliminar de ilegitimidade passiva do agente consignatário. A denúncia espontânea da infração, acompanhada do depósito do valor do tributo devido, exclui a aplicação da penalidade específica. No cálculo do I.I. correspondente, aplica-se a taxa de conversão cambial em vigor na data da apuração do fato, considerada como tal a do lançamento respectivo. "

A recorrente dá continuidade à ação fiscal para discutir a matéria relacionada com a denúncia apresentada pelo sujeito passivo, cuja espontaneidade foi aceita pela Câmara recorrida, para efeito do que estabelece o art. 138 do CTN, na forma da decisão acima transcrita.

Argumenta a Procuradoria que a 1ª Câmara do 3º Conselho aceita a denúncia apenas quando atendidos todos os pressupostos presentes no art. 138 do CTN, inclusive a prova da liquidação do crédito tributário.

Assim, acusa divergência entre o que determina o julgado recorrido e o que consta do acórdão nº 301-25.926.

Defende a recorrente a tese de que a visita aduaneira dá início aos procedimentos fiscais que excluem a espontaneida-

Reu

de da confissão praticada pelo contribuinte.

Afirma que para as infrações em cujo elenco in clui-se a que ensejou a presente autuação, não cabe a hipótese de ar bitramento do valor, a que se refere o CTN, art. 138. Trata-se aqui de cálculo dos tributos e, portanto, de seu recolhimento.

Insiste em refutar a hipótese do arbitramento , haja vista a precisão dos elementos disponíveis para o cálculo exato do imposto.

Por tais razões, tem como inexistente a dénú cia espontânea, requerendo, pois, a reforma da sentença.

Em suas contra-alegações, a interessada argumen- ta que a visita aduaneira não constitui início de procedimento, admi- nistrativo ou fiscal, diretamente relacionado com a infração, de sorte que não condiz com a hipótese prevista no parágrafo único do art. 138 do CTN.

No que se refere à tese de que a espontaneidade da denúncia está vinculada ao pagamento dos tributos, a contradito- ra observa que a ação fiscal envolve o agente marítimo e não o impor- tador a quem poderia impor-se tal exigência, pois que este tem condi- ções de apurar o montante devido.

Relativamente ao transportador não se pode admi- tir outra hipótese senão a do arbitramento, e do correspondente depó- sito do valor arbitrado, mesmo porque tal crédito é passível de dis- cussão e só poderá ser considerado devido após esgotadas todas as instâncias administrativas de defesa.

Acolher a tese da Procuradoria é, no seu enten- der, cercear seu direito de defesa, impedindo-o de discutir o valor exigido, sob pena de perda do benefício decorrente da denúncia espon- tânea.

Dessa forma, pede o improvimento do recurso in- terposto pela Fazenda Nacional.

Além das contra-razões apresentadas, a autuada volta a comparecer nos autos como recorrente, desta feita para discu- tir questões relacionadas com a ilegitimidade passiva ad causam e com a taxa de câmbio aplicável no cálculo dos tributos, apontando di vergência entre a decisão recorrida e o que consta dos acórdãos: 301- 25.960 que acata a preliminar de ilegitimidade passiva, 303-24.399 e

Dist



CSRF/03-01.410 que admitem no cálculo dos tributos a taxa de câmbio vigente em datas distintas da que elege o acórdão recorrido:

Argumenta a recorrente que tratando-se de crédito tributário lançado após a vigência do DL nº 2472/88, ocorre si tuação idêntica a que ensejou a decisão contida no acórdão paradigma nº 301-25.960.

Prossegue alegando que o referido Decreto-lei ratifica suas razões de defesa, onde demonstra que a autuação do a gente marítimo não se enquadra nas situações previstas nos art. 121, parágrafo único, 124 e 128 do CTN, e está em desacordo com a juris prudência firmada pelo TFR, súmula nº 192.

Assim espera que a Câmara Superior acolha a pre liminar levantada.

No que respeita à taxa de câmbio aplicável na conversão da moeda estrangeira, afirma que a sentença proferida pela 2ª Câmara afastou-se da legislação regente, contida nos arts. 19, 143 e 144 do CTN. Segundo tais dispositivos, no seu entender, a taxa de conversão aplicável é a vigente na data da ocorrência do fato gera dor, ou seja, a da data da entrada da mercadoria no território nacio nal.

Por outro lado, considerando outras decisões proferidas pela Câmara Superior, e o contido no art. 23, parágrafo ú nico do D.L. nº 37/66, admite que se adote a taxa de câmbio vigente na data da denúncia espontânea por ela apresentada, como sendo este o momento da infração cometida.

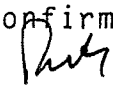
Por estas razões aguarda que seja provido o recurso de divergência interposto.

A Procuradoria da Fazenda Nacional, contra-alegando o recurso oferecido pelo sujeito passivo, argumenta que o Decreto-lei nº 2472/88, em seu artigo 32, apenas reitera o estabelecido nos artigos 500, II, do R.A., c/c o artigo 95, II, do D.L. nº 37/66, a centuando a responsabilidade do agente marítimo também quando o trans portador for estrangeiro.

O mencionado Decreto-lei nº 37/66, em momento algum, alterou o art. 95 do D.L. nº 37/66, e se a lei não revogou expressamen te determinada disposição, não será possível outra interpretação da le gislação, senão a literal.

Quanto à taxa de câmbio defende a que foi eleita na decisão recorrida, a qual espera ver confirmada.

É o relatório.



RD/302-0.145

RP/302-0.130

Ac.CSRF/03-01.701

FAUSTO FREITAS DE CASTRO NETO, Relator designado:

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

Para apreciação desta Câmara Superior apresentam-se dois re cursos: o da Procuradoria da Fazenda Nacional que se insurge contra a decisão da 2ª Câmara do 3º Conselho de Contribuintes, no que respeita ao reconhecimento da espontaneidade da denúncia da infração praticada pelo sujeito passivo, e o recurso de divergência interposto pelo con tribuinte, relacionado com a questão da ilegitimidade passiva ad causam, e da taxa de câmbio a ser adotada no cálculo dos tributos exigidos.

Quanto à denúncia espontânea, entendo cumpridos os requisitos ditados pelo art. 138 do Código Tributário Nacional, conforme te nho já me pronunciado, acompanhando a jurisprudência pacífica desta Câmara Superior de Recursos Fiscais. Acolho, portanto, a referida de núncia e nego provimento ao recurso interposto pela Fazenda Nacional.

No que se refere à arguida ilegitimidade passiva ad causam, por ser matéria já amplamente debatida tanto no âmbito do 3º Conselho, quanto no desta Câmara, transcrevo e a este incorporo, parte do voto proferido pelo ilustre Conselheiro José Façanha Mamede, integrante do acórdão nº 302-31.587/89:

"A preliminar argüida pela recorrente, de ilegitimida de de parte passiva ad causam, não merece acolhida; por falta de amparo legal.

Com efeito, a responsabilidade fiscal do agente con signatário do navio está fundada no art. 95, II, do Decreto - lei nº 37/66, combinado com o art. 39, § 3º, do mesmo di ploma legal, consoante vem decidindo reiterada e pacifica mente este Colegiado, em julgados já corroborados pela E. Instância Especial (a Câmara Superior de Recursos Fiscais).

Nesse mesmo sentido, aliás, é o entendimento adotado pelo então Tribunal Federal de Recursos, como se vê do acórdão unânime da c. 5ª Turma, prolatado na A.M.S. nº 106875-SP, que declarou inaplicável a Súmula nº 192, do mesmo Tri bunal, "em razão de haver o agente marítimo assinado Termo de Responsabilidade, onde passou a agir, também, como agen

te consignatário, equiparando-se ao transportador marítimo (D.J. de 13/03/86).

Rejeito, portanto, a preliminar."

No que respeita à taxa de câmbio, acompanho também a jurisprudência firmada pelo Conselho de Contribuintes, inclusive pela Câmara Superior de Recursos Fiscais. Com efeito, está exp^{re}so, literalmente, nos arts. 103 e 107 do Regulamento Aduaneiro, aprovado pelo Decreto nº 91.030/85, que a data a ser considerada para fins de conversão 'cambial é aquela em que se deu a apuração da falta, isto é, a do lançamento do crédito tributário correspondente.

Assim, nego provimento ao recurso interposto pelo sujeito passivo.

Sala das Sessões, em 14 de junho de 1991.


FAUSTO FREITAS DE CASTRO NETO

Relator designado.



RD/302-0.145

RP/302-0.130

AC.CSRF/03-01.701

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.

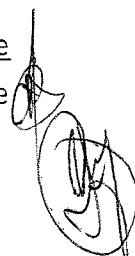
2.1. Neste RD a interessada se insurge contra a aplicação da taxa de câmbio vigente por ocasião do lançamento do crédito tributário. Pretende ela a aplicação da taxa vigente na data da entrada do navio no respectivo porto ou, alternativamente, na data em que a autoridade tomou conhecimento da falta, 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 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, 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;

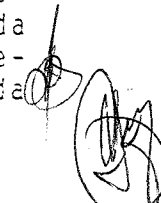
b) essa comunicação deve ser espontânea, isto é, deve ser apresentada antes de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização relacionada com a respectiva infração. Eis o conceito de espontaneidade, ligado não à vontade do contribuinte mas à ação (procedimento) da autoridade administrativa 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, disistência 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 atuação 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. 13ª Edição. 1975, Pág. 261/62)".

No caso sob análise foram cumpridos esses quesitos?

Vejamos:

1) A empresa apresentou a denúncia sobre a irregularidade de ao órgão fazendário.

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

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

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

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 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 B, 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. 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 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. Cumpre, 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 inexistia "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 consuetudinária 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) quanto à argüida ilegitimidade passiva ad causam a posição desta Câmara tem sido de não acolher tal preliminar. Entretanto, com a edição do Decreto-lei nº 2.472, de 01 de setembro de 1988 surgiu a seguinte disposição, alterando o que prescreve o Decreto-lei nº 37/66:

" Art. 32 - É responsável pelo imposto:

I - o transportador, quando transportar mercadoria procedente do exterior ou sob controle aduaneiro, inclusive em percurso inteiro;

II - o depositário, assim considera qualquer pessoa incumbida da custódia de mercadoria sob controle aduaneiro.

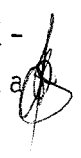
Parágrafo único - É responsável solitário:

a) o adquirente ou cessionário de mercadoria beneficiada com isenção ou redução do imposto;

b) o representante, no País do transportador estrangeiro."

Com efeito, a partir da publicação do Decreto-lei nº 2472/88, não mais se pode transferir a responsabilidade do transportador para a agência marítima que o representa. Daí para a frente, o sujeito passivo da obrigação será sempre o transportador nacional, figurando a agência como simples representante, a responsabilidade decorrente de lei.

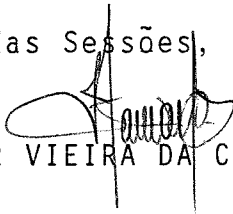
Mas, no presente caso, todas as faltas ocorreram antes da edição daquele Decreto-lei, não estando, portanto, abrangidos por aquela norma.



Assim rejeito a preliminar.

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

Sala das Sessões, 14 de junho de 1991


ITAMAR VIEIRA DA COSTA - Relator

