

MINISTERIO DA FAZENDA
CAMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

PROCESSO NR.: 10711/006.635/88-36
SESSAO DE : 08 DE NOVEMBRO DE 1993.
ACORDAO NR. : CSRF/03-2.212
RECURSO NR. : RD/302-0.173
MATERIA : I.I.
RECORRENTE : CIA. DE NAVEGACAO LLOYD BRASILEIRO.
RECORRIDA : SEGUNDA CAMARA DO TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
INTERESSADA : FAZENDA NACIONAL

CONFERENCIA FINAL DE MANIFESTO.

Taxa de Câmbio.

Havendo denúncia espontânea de falta de volume na descarga do veículo transportador, tem-se como ocorrido na data da sua formalização o fato gerador do imposto (art. 23, parág. único do Dl. 37/66), devendo adotar-se para o cálculo do imposto a pagar a taxa de câmbio então vigente.

RECURSO DE DIVERGENCIA PROVIDO.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por CIA. DE NAVEGACAO LLOYD BRASILEIRO.:

ACORDAM os Membros da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por maioria de votos, DAR provimento parcial ao recurso, para considerar a taxa cambial vigente na data da denúncia espontânea, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Itamar Vieira da Costa (Relator) e João Holanda Costa, que negavam provimento ao recurso. Designado para redigir o voto vencedor o Cons. Fausto de Freitas e Castro Neto.

Sala das Sessões-DF, em 08 de novembro de 1993.


MARIAM SEIF

- PRESIDENTE

MINISTERIO DA FAZENDA
CAMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

PROCESSO NR.: 10711/006.635/88-36
ACORDAO NR. : CSRF/03-2.212

Fausto de Freitas e Castro Neto
FAUSTO DE FREITAS E CASTRO NETO - RELATOR DESIGNADO

Participaram, ainda, do presente julgamento os seguintes Conselheiros:
SERGIO CASTRO NEVES e UBALDO CAMPELO NETO. Ausente justificadamente o
Cons. HUMBERTO ESMERALDO BARRETO FILHO E SEBASTIAO RODRIGUES CABRAL.



MINISTERIO DA FAZENDA
CAMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

PROCESSO NR.: 10711/006.635/88-36
ACORDAO NR. : CSRF/03-2.212
RECURSO NR. : RD/302-0.173
RECORRENTE : CIA. DE NAVEGAÇÃO LLOYD BRASILEIRO
RECORRIDA : SEGUNDA CAMARA DO TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
INTERESSADA : FAZENDA NACIONAL

R E L A T Ó R I O

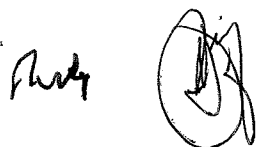
Com o Acórdão n. 302-31.715, de 13 de dezembro de 1989, a 2a. Câmara do 3o. Conselho de Contrib. decidiu que para o cálculo de imposto de importação a ser pago em razão da falta na descarga de navio procedente do exterior, apurada em conferência final de manifesto, a taxa de conversão da moeda estrangeira devia ser a vigorante na data do lançamento, na conformidade do art. 23, parág. único do Decreto-Lei n. 37/66 e art. 87, inciso II, letra "c" e art. 107 "caput" e parágrafo único, do Regulamento Aduaneiro baixado com o Decreto n. 91.030/85.

Inconformada, a Cia. de Navegação vem agora apresentar Recurso Especial de Divergência junto a esta Câmara Superior de Recursos Fiscais para reiterar os argumentos já desenvolvidos nas petições de impugnação e de recurso, na Primeira e Segunda Instâncias. Defende a tese de que a Taxa de Câmbio, na espécie, deve ser a vigorante na data da entrada do navio no porto brasileiro de destino, conforme o art. 19, 143 e 144 do CTN. Sugere ainda como opção alternativa seja considerada a data em que a empresa apresentou a petição de denúncia espontânea da infração já que foi nesta data que a autoridade aduaneira tomou conhecimento da infração.

Apresenta como paradigmas os Acórdãos 303-24399, CSRF/03-01150 e CSRF 03-01.410 para o fim de demonstrar a divergência.

Nas contra-razões, a digna Procuradora da Fazenda Nacional defende a tese desenvolvida pela Câmara ora recorrida.

E o relatório.



MINISTERIO DA FAZENDA
CAMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

PROCESSO NR.: 10711/006.635/88-36
ACORDAO NR. : CSRF/03-2.212

V O I O V E N C E D O R

Conselheiro FAUSTO DE FREITAS E CASTRO NETO -- Relator Designado

A regra do art. 23 - parágrafo único do Decreto-Lei n. 37/66 é que, na espécie, o trituto será aquele devido na data do fato gerador, considerado este último ocorrido no momento em que a autotidade aduaneira apurar a falta ou dela tiver conhecimento.

Limita-se a questão deste processo fiscal à determinação da taxa cambial para fins do cálculo do imposto de importação. A multa proporcional foi excluída pela Câmara em consideração da denúncia espontânea que fez a empresa de haver cometido a infração. (art. 138 do CTN)

Assim, antes de qualquer lançamento ou medida de fiscalização tendente à apuração da infração, teve a autoridade aduaneira conhecimento do fato através de comunicação feita pela própria Cia. de Navegação. Deste modo, à luz da legislação aplicável, o fato gerador deverá ter-se ocorrido, por presunção, na mesma data da petição de denúncia espontânea.

Voto, por conseguinte, no sentido de conhecer do recurso por atendidas as condições da sua admissibilidade, para, no mérito, dar provimento parcial para o fim de considerar para fins de cálculo do imposto devido a taxa de câmbio vigente na data da denúncia espontânea.

Sala das Sessões-DF, em 08 de novembro de 1993.

Fausto de Freitas e Castro Neto
FAUSTO DE FREITAS E CASTRO NETO - RELATOR



V O T O V E N C I D O

Conselheiro Itamar Vieira da Costa, relator:

Este recurso especial de divergência se restringe à matéria relativa à fixação da data para a conversão da moeda estrangeira, isto é, a taxa de câmbio aplicável para o cálculo do pagamento dos tributos devidos.

Este assunto já foi amplamente discutido nesta Egrégia Câmara Superior. Por isto, transcrevo e a este incorporo, o voto condutor do Acórdão CSRF/03-01.614/89, verbis:

"A matéria que 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 de 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 Decret-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 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 em lei, conforme determina o princípio da legalidade tributária. Sem previsão legal não se configura o fato gerador da obrigação tributária.

Para definir o fato gerador da obrigação tributária, o legislador ordinário é livre, devendo respeitar, naturalmente, em razão da hierarquia das leis, as limitações contidas na Constituição e na lei complementar. O legislador, assim, escolhe livremente os fatos que julgue idôneos para dar origem à obrigação tributária, respeitados apenas os limites do ordenamento positivo. A ação do legislador, na escolha, é comandada pela racionalidade e discricionariedade, como querem FERNANDO SAINZ DE BUJANDA, ACHILE 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 poderá ou não se concretizar. Neste último caso, teremos o nascimento da obrigação tributária." (fls. 144).

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

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

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

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

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

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

a) o elemento material propriamente dito é representado pela descrição da situação de fato que pode ser constituída livremente pelo legislador.

b) o elemento espacial é que permite determinar, em função do território, o local da ocorrência de fato gerador, e, em consequência, o local da incidência da lei tributária.

c) o temporal, representado pelo espaço de tempo ou o momento que se deve levar em conta para a concretização do fato gerador da respectiva obrigação. Esse elemento indica o momento em que se deve considerar concretizado o fato gerador da respectiva obrigação. Se a lei tributária não 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 sucesividade imediata. Compete, então, ao legislador, quando julgar conveniente, determinar o espaço de tempo necessário para a concretização do respectivo fato gerador.

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

A Constituição brasileira outorgou, à União, à 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. 1º - O imposto de importação incide sobre mercadoria estrangeira e tem como fato gerador sua entrada no Território Nacional.

Parágrafo único - Considerar-se-à 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. 2º - Quando se tratar de mercadoria despachada para consumo, considera-se ocorrido o fato gerador na data do registro, na repartição aduaneira, da declaração a que se refere o artigo 44.
Parágrafo único - No caso do parágrafo único 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 Decret-lei nº 37/66. Art. 19 do CTN.

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

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

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

Trago à colação parte do voto proferido pelo ilustre Conselheiro desta CSRF Hélio Loyolla de Alencastro, sobre a matéria, verbis:

"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 dese último diploma legal estatuem as coordenadas de tempo para que se dê tal ocorrência, respectivamente nos casos de mercadorias despachadas para consumo ou cuja falta for apurada pela autoridade aduaneira, ante o cotejo entre o manifesto e os registros da descarga.

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

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

Tanto o C.T.N. quanto o Decreto-lei nº 37/66 dispõem que o I.I. incide sobre mercadoria ou produto de origem estrangeira e tem como fao 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), o 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 tributário vigorantes nessa data e, por via de consequência, a taxa de câmbio aplicável é a vigorante 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 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 autoidade 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 Edvaldo Reis da Silva, relator do Acórdão nº CSRF/03-01.553/88, quando assim pronunciou:

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

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

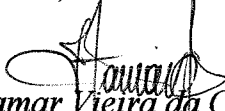
"Quanto à taxa de câmbio a incidir, igualmente, inclino-me, por mais consentânea e lógica, de acordo com o que vem entendendo a maioria do Colegiado, ou seja, com a data em que a autoridade fazendária toma conhecimento da falta ocorrida, isto é, na sua apuração temporal, conforme sustentado pelo Procurador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

Vê-se que a matéria é pacífica no âmbito desta Câmara Superior de Recursos Fiscais, conforme diversos acórdãos, dentre os quais, os seguintes: CSRF/03-01.471, 01.481, 01.491, 01.510, 01.553 e 01.600.

Por todo o exposto voto no sentido de negar provimento ao recurso especial de divergência."

Assim, acompanho a jurisprudência majoritária deste Colegiado e voto no sentido de negar provimento ao recurso especial de divergência interposto pelo sujeito passivo.

Sala da Sessões, 08 de novembro de 1993


Itamar Vieira da Costa
Relator

Ac.CSRF/03-02.212