



MINISTÉRIO DA ECONOMIA, FAZENDA E PLANEJAMENTO

PROCESSO Nº 10711/007.290/86-30

Sessão de 14 de junho de 1991

ACORDÃO Nº .CSRF/03-01.680

Recurso nº: RD/301-0.112

Recorrente: AGÊNCIA MARÍTIMA LAURITS LACHMANN S/A

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

I - CONFERÊNCIA FINAL DE MANIFESTO - A denúncia espontânea da infração, apresentada antes da Conferência Final de Manifesto, desde que atendidos os pressupostos do art. 138 do CTN, exime o responsável da multa aplicável à espécie.

II- Para efeito de cálculo do tributo é adotada como data de apuração da infração a do lançamento do crédito tributário, nos termos do artigo 107 e parágrafo único do Regulamento Aduaneiro (Dec. nº 91.030/85).

III- Recurso parcialmente provido.

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

ACORDAM os Membros da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por maioria de votos, dar provimento, em parte, ao recurso, para admitir a exclusão da multa ao amparo da denúncia espontânea, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado, vencidos os Cons.: a) Itamar Vieira da Costa (Relator), que negava provimento ao recurso; b) Ubaldo Campelo Neto, na parte que reconhecia a adoção da taxa cambial vigente na data da entrada da mercadoria, e, c) Sebastião Rodrigues Cabral, na parte que reconhecia a adoção da taxa cambial vigente 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 SELF

- PRESIDENTA


PAULO AFFONSECA DE BARROS FARIA JÚNIOR - RELATOR DESIGNAD


INEZ MARIA SANTOS DE SÁ ARAÚJO - PROCURADORA DA F
ZENDA NACIONAL D
SIGNADA

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



RECURSO Nº RD/301-0.112

ACORDÃO Nº CSRF/03-01.680

RECORRENTE: AGÊNCIA MARÍTIMA LAURITS LACHMANN S/A

RECORRIDA : PRIMEIRA CÂMARA DO TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

INTERESSADA: FAZENDA NACIONAL

R E L A T Ó R I O

A egrégia Primeira Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes prolatou decisão consubstanciada no acórdão nº..... 301-25.949, de 16/05/89, com a seguinte ementa:

"Conferência final de manifesto. Falta de mercadoria.

- 1 - Acórdão nº 301-25.873, redigido com omissão de matéria objeto da decisão. Reformulação.
- 2 - Responsabilidade fiscal do agente marítimo configurada no Art. 95, II, do Decreto-lei nº..... 37/66 e 500, II, do Regulamento Aduaneiro. Preliminar de ilegitimidade de parte passiva "ad causam" rejeitada.
- 3 - Denúncia espontânea da infração. Não foram atendidos todos os pressupostos previstos no art. 138 do Código Tributário Nacional.
- 4 - Cálculo do Imposto. Aplica-se a taxa de câmbio vigente na data do lançamento. Ar. 107 do Regulamento Aduaneiro.
- 5 - Negado provimento ao recurso."

Em recurso especial de divergência dirigido à Câmara Superior de Recursos Fiscais, o contribuinte pleiteia a reforma do acórdão recorrido, objetivando o reconhecimento da espontaneidade da denúncia por ela apresentada e discutindo a taxa de câmbio aplicável na conversão da moeda negociada.

Como paradigmas configuradores da divergência apontada, instruem o recurso cópia dos seguintes acórdãos e respectivas ementas:

CSRF/03-1.108 (fls.169):

"CONFERÊNCIA FINAL DE MANIFESTO - Denúncia espontânea - Art. 138 do Código Tributário Nacional. A Comunicação da infração antes do início do procedimento fiscal, com pedido de arbitramento do valor do I.I. e multa, exclui a penalidade por caracterizar a denúncia espontânea prevista no art. 138 do C.T.N."

CSRF/03-1.147 (fls. 174)

"DENÚNCIA ESPONTÂNEA - Falta apurada em conferência final de manifesto. Responsabilidade do transportador. Denúncia da infração antes do início do procedimento fiscal, com pedido de arbitramento do valor do I.I. e multa. Excluída a penalidade, por caracterizada a "denúncia espontânea" prevista no art. 138 do C.T.N.

CSRF/03-1.149 (fls. 180)

"DENÚNCIA ESPONTÂNEA - Falta apurada em conferência final de manifesto. Responsabilidade do transportador. Denúncia da infração antes do início do procedimento fiscal, com pedido de arbitramento do valor do I.I. e multa, Excluída a penalidade, por caracterizada a "denúncia espontânea" prevista no art. 138 do C.T.N.

CSRF/03-1.150 (fls. 184)

"RECURSO ESPECIAL DE DIVERGÊNCIA, interposto pelo sujeito passivo (art. 3º, inc. 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."

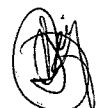
CSRF/03-1.410 (fls. 189)

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

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

CSRF/03-01.491 (193)

"Conferência final de manifesto. Para efeito de cálculo do tributo é adotada como data de apuração da falta de mercadoria na descarga do veículo transpor



tador, a do lançamento do respectivo crédito tributário (art. 107 e parágrafo único do Regulamento Aduaneiro).

CSRF/303-24.399 (fls. 198):

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

CSRF/302-30.867 (fls. 205):

"FALTA DE MERCADORIA IMPORTADA (volumes). Conferência final de manifesto. Rejeitada a preliminar de ilegitimidade de parte passiva ad causam, levantada pela recorrente. Denúncia espontânea da infração: exclui aplicação da penalidade. O fato gerador do I.I. devido aperfeiçoa-se na data da entrada (presumida) da mercadoria no território nacional."

Em seus argumentos, constantes das fls. 145/162, após tecer um histórico sobre a forma como vem sendo recebido por diversas autoridades julgadoras, em todas as instâncias, o procedimento adotado pelo transportador de confessar as faltas e acréscimos registrados nas descargas de seus veículos, o contribuinte alega que:

- a) contrária à aceitação da denúncia formulada pelo transportador, surge a tese de que esta deveria fazer-se acompanhar do pagamento ou depósito da quantia correspondente ao imposto de importação. Tal entendimento não é o que se encontra expresso nos acórdãos dessa Câmara Superior que, trazidos como paradigmas da divergência suscitada, firmam jurisprudência no sentido de que o transportador não pode atender ao requisito exigido, por não ser o importador e, portanto, não manter qualquer vínculo com a importação, o que o impede de dispor dos elementos indispensáveis à apuração do tributo devido. Esses elementos são extraídos dos documentos fiscais que amparam a importação, de propriedade dos importadores, de quem somente o fisco pode exigir. O transportador só pode efetuar o 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 esteve 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, conforme depreende-se do que estabelece o artigo 25, do Decreto nº..... 63.431/68;

c) 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;

d) essa tese está amparada nas disposições constantes dos artigos 19, 143 e 144 do CTN, de acordo com as 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;

e) 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;

- f) 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 por que falar-se em sua apuração;
- g) 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 a 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.

O ilustre Procurador da Fazenda Nacional pleiteando a confirmação da decisão recorrida, apresentou contra-razões, assim resumidas:

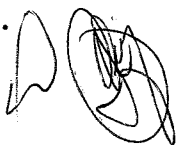
- a) a decisão atacada nada mais fez do que simplesmente aplicar o artigo 138 e seu parágrafo único do



CTN, vez que não acompanham a denúncia o pagamento do tributo, e ainda porque apresentada após o início de medida de fiscalização relacionada com a infração;

- b) não pode ter valor a denúncia da recorrente, vez que a mesma alega em defesa e recurso não ser parte legítima, comprovando-se sua má-fé ao pretender a validade da denúncia ao mesmo tempo que sustenta não ser parte legítima. É óbvio, assim, que ela efetuou o depósito de fls. 53, em vez de recolher o tributo como determina a lei, para, após a apreciação de sua defesa, se ver desobrigada ao recolhimento por ser parte ilegítima;
- c) descaracterizada, pois, a espontaneidade da denúncia para efeito da exclusão das penalidades;
- d) igualmente sem razão a recorrente, no que respeita à taxa de câmbio a ser aplicada na correção da moeda estrangeira. Correta é a aplicação daquela taxa vigente na data do lançamento como, irreparavelmente entende a douta Primeira Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes, amparando-se no teor dos artigos 103 e 107 do RA, cujas matrizes legais são, respectivamente, os artigos 24 e 23, do Decreto-lei nº 37/66.

É o relatório.



Acórdão nº-CSRF/03-01.680

VOTO VENCEDOR

Conselheiro PAULO A. DE BARROS FARIA JUNIOR -RELATOR DESIGNADO

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 da visita preenchem esses retromencionados requisitos, pois a lei diz que a apuração das faltas ou extravios se processa pelo confronto entre as folhas de descargas 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 ^NComfêrência Final de Manifesto, julgo ser cabível a exclusão da multa por denúncia espontânea, conforme o ART. 138 do CTN.

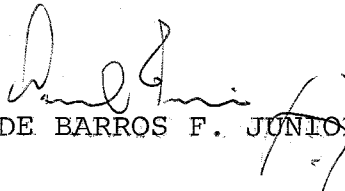
É de meu entendimento que a taxa de conversão da moeda estrangeira a ser aplicada no cálculo de tributos, quando se tratar de falta de mercadorias importadas, é a vigente na data do lançamento do crédito tributário, conforme dispõe o Art. 23 § único, do DL 37/66 e os Arts. 87, II, C, e 103 e 107, § único, 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, D, do DL 37/66) e 522, III, ambos do RA, e mantendo a taxa de



câmbio aplicada no cálculo do tributo.

Brasília (DF), em 14 de junho de 1991.


PAULO A. DE BARROS F. JUNIOR - RELATOR DESIGNADO



RD/ 301-0.112

AC. CSRF/03-01.680

RELATOR: ITAMAR VIEIRA DA COSTA

V O T O V E N C I D O

A denúncia espontânea da infração é matéria disciplinada no Código Tributário Nacional, art. 138, verbis:

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

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

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

Sobre o assunto preleciona o tributarista Bernardo Ribeiro de Moraes:

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

a) o interessado deve comunicar à autoridade administrativa a existência da infração. A denúncia espontânea se refere à infração;

b) essa comunicação deve ser espontânea, isto é, deve ser apresentada antes de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização relacionada com a res

SERVICO PUBLICO FEDERAL Processo nº 10711/007.290/86-30

pectiva 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.

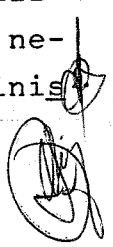
A exclusão da responsabilidade, pela denúncia espontânea, se prende à infração. (Compêndio de Direito Tributário, Rio de Janeiro, Forense, 1987, Pág. 727).

Sobre a matéria, diz Aliomar Baleeiro:

"EXCLUSÃO DA RESPONSABILIDADE PELA CONFISSÃO - Libera-se o contribuinte ou responsável e, ainda mais, representante de qualquer deles, pela denúncia espontânea da infração acompanhada, se couber no caso, do pagamento do tributo e juros moratórios, devendo segurar o Fisco com depósito arbitrado pela autoridade se o quantum da obrigação fiscal ainda depender de apuração. Há nessa hipótese, confissão e, ao mesmo tempo, desistência do proveito da infração. (Direito Tributário Brasileiro, Rio de Janeiro, Forense, 6ª Edição, 1974, Pág. 438)".

Ainda, a lição do saudoso Fábio Fanucchi:

"Em qualquer circunstância, é possível excluir-se a responsabilidade por infrações, embora seja impossível, quando a lei a fixar, excluir a responsabilidade pelo crédito tributário. Basta, para tanto, que o responsável denuncie espontaneamente a infração, pagando, se for o caso, o tributo devido, os juros de mora, ou efetuando depósito da importância que for arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração (art. 138 do CTN). Todavia, para que seja válida a denúncia, capaz de elidir punições, portanto, é necessário que se antecipe a qualquer procedimento adminis



trativo ou a medida de fiscalização, relacionados com a infração (parágrafo do artigo 138 do CTN). Há legislações específicas (IPI) que detalham quais os atos fiscais capazes de excluir a espontaneidade da denúncia. É verdade que esse detalhamento é capaz, por vezes, de se transformar em uma desvantagem, desde que não se estabeleçam limites para a autuação fiscal. Por exemplo: a legislação citada impede que o sujeito passivo, depois de iniciada a fiscalização geral, se auto-denuncie por 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. 261/262)".

À outra matéria abordada no recurso especial dirigido à Câmara Superior, referente à taxa de câmbio aplicável na conversão da moeda negociada, dou o mesmo tratamento a ele atribuído no voto integrante do Acórdão CSRF/03-01.600, do qual fui o relator, cujo conteúdo transcrevo e a este incorporo.

"A matéria que ensejou o recurso especial de divergência interposto pela empresa, assim como as contra-razões a apresentadas pela Procuradoria da Fazenda Nacional, se restringe à aplicação da taxa de câmbio na conversão da 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 de-

núncia 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 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 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. Nestes últimos casos, 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:

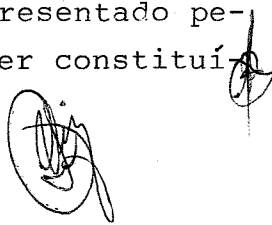
- a) elemento OBJETIVO, representado pela situação de fato, com seus elementos material, espacial, temporal e quantitativos;
- b) elemento SUBJETIVO, representado pelos sujeitos da relação jurídica, o sujeito ativo e o sujeito passivo.

Nesse enfoque, todos os elementos (subjetivos e objetivos) da obrigação tributária estão reunidos no conceito do fato gerador da respectiva obrigação." (fls. 550/551).

"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.

O elemento MATERIAL propriamente dito é representado pela descrição da situação de fato que pode ser constituída livremente pelo legislador." (fls. 551).



"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.

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 abrigo diversos fatos que, em relação ao tempo, podem ser contemporâneos ou de sucessividade imediata. Compete, então, ao legislador, quando julgar conveniente, determinar o espaço de tempo necessário para a concretização do respectivo fato gerador.

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."

(C.D.T., Forense, 1987).

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

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

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

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

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL Processo nº 10711/007.290/86-30

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

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

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

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

Parágrafo único - No caso do parágrafo único 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.

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 37/66, em combinação com o parágrafo único do art. 1º do mesmo diploma legal, considerar-se fato gerador do imposto de importação, tendo-se como ingressada no território nacional, a mercadoria que conste como importada e no entanto se apure como faltante. A constatação da falta, mediante o procedimento de sua apuração ou pelo conhecimento imediato é que fixam o momento de confi-

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

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

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

Tanto o C.T.N. quanto o Decreto-lei nº 37/66 dispõe que o I.I. incide sobre mercadoria ou produto de origem estrangeira e tem como fato gerador sua entrada no território nacional.

Tal núcleo, no entanto, é subordinado à ocorrência de coordenadas de tempo e de lugar para que se realize, em concreto, a hipótese de incidência do tributo.

No caso do fato gerador presumido do I.I. (p.ú., art. 1º do DL nº 37/66), a coordenada de tempo, para que se dê a incidência da norma de tributação respectiva, está fixada na data em que a autoridade aduaneira apurar a falta de mercadoria ou dela tiver conhecimento; fica, assim o produto sujeito aos encargos tributários vigoreres 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 compeler 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, Doutor Edwaldo Reis da Silva, relator do Acórdão nº CSRF/03-01.553/88, quando assim pronunciou:

"Em reiterados julgados de casos da mesma espécie, este Colegiado já firmou o entendimento de que, relativamente às faltas ocorridas já na vigência do Decreto número 91.030/85, que aprovou o Regulamento Aduaneiro, deverá ser utilizada, no cálculo do I.I., devido, à taxa de câmbio vigorante à data da apuração, considerada como

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL Processo nº 10711/007.290/86-30

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:

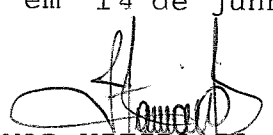
"Quanto à taxa de câmbio a incidir, igualmente, inclino-me, por mais consentânea e lógica, de acordo com o que vem entendendo a maioria do Colegiado, ou seja, com a data em que a autoridade fazendária toma conhecimento da falta ocorrida, isto é, na sua apuração temporal, conforme sustentado pelo Procurador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

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

Assim, voto no sentido de negar provimento ao recurso.

Sala das Sessões, em 14 de junho de 1991.


ITAMAR VIEIRA DA COSTA
Relator

