



MINISTÉRIO DA FAZENDA

Sessão de 07 de julho de 1989

ACORDÃO Nº-CSR/03-01.608

Recurso n.º RD/302-0.099

Recorrente NAUTILUS AGÊNCIA MARÍTIMA LTDA.

Recorrida SEGUNDA CÂMARA DO TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

INTERESSADA: FAZENDA NACIONAL

Conferência final de manifesto.

1. A taxa de câmbio aplicável para conversão, em moeda nacional, do valor dos tributos devidos, é aquela vigente na data da apuração da falta. Art. 1º, parágrafo único, art. 23, parágrafo único e art. 24 do Decreto-lei nº 37/66 e art. 87, II, "c", art. 103 e art. 107 do Regulamento Aduaneiro, aprovado pelo Decreto nº 91.030/85.

2. Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por NAUTILUS AGÊNCIA MARÍTIMA LTDA.

ACORDAM os Membros da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por maioria de votos, negar provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado, vencidos os Cons. Paulo César de Ávila e Silva e Sebastião Rodrigues Cabral, que davam provimento parcial para adotar a taxa cambial vigente na data da denúncia espontânea.

Sala das Sessões (DF), em 07 de julho de 1989.

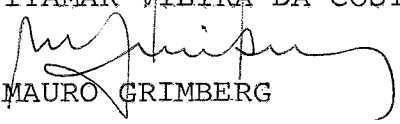
URGEL PEREIRA LOPES

- PRESIDENTE

v.v



ITAMAR VIEIRA DA COSTA - RELATOR



MAURO GRIMBERG

- PROCURADOR DA FAZENDA NACIO
NAL

Participaram, ainda, do presente julgamento os seguintes Conselheiros: PAULO AFFONSECA DE BARROS FARIA JUNIOR, HÉLIO LOYOLLA DE ALENCASTRO, FAUSTO DE FREITAS E CASTRO NETO (Suplente Convocado) e EDWALDO REIS DA SILVA.

MF - TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES.

RECURSO Nº RD/302-0.099

ACÓRDÃO Nº CSRF/03-01.608

RECORRENTE : NAUTILUS AGÊNCIA MARÍTIMA LTDA.

RECORRIDA : 2ª CÂMARA DO TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES.

INTERESSADA: FAZENDA NACIONAL.

R E L A T Ó R I O

Nautilus Agência Marítima Ltda apresenta, tempestivamente, recurso especial de divergência a esta Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), por não ter se conformado com parte da decisão prolatada pela 2ª Câmara do 3º Conselho de Contribuintes, cujo Acórdão nº 302-31.144/87, está assim ementado:

"Conferência final de manifesto. Exclui-se da exigência a mercadoria arrolada no 1º item do A.I., por demonstrada a inocorrência da falta. A denúncia espontânea das infrações (falta e acréscimos) exclui a aplicação das penalidades respectivas (art. 138 do CTN).

Quanto à falta mantida (2º item do A.I.), aperfeiçoa-se o fato gerador do I.I. correspondente na data do lançamento (art. 87, II, "c" e 107, parágrafo único, do R.A. - Decreto 91.030/85." (fls. 109)

Para configurar a divergência de que trata a Portaria MF nº 434/79 (Regimento Interno da CSRF), juntou a recorrente os Acórdãos da 3ª Câmara do Terceiro Conselho e da CSRF, cujas ementas dizem, respectivamente:

"Acórdão nº 303-24.399/85

Conferência final de manifesto - Acolhida a denúncia espontânea apresentada - Taxa de câmbio vigente na data da entrada do navio no território nacional." (fls. 130).

"Acórdão nº CSRF/03-01.410

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

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL Processo nº 10.845-011.855/85-69
Acórdão nº-CSRF/03-01.608

art. 23 do Decreto-lei nº 37/66) aquela em que se ma
terializou a espontaneidade." (fls. 126)

Em suas razões de fls. 123/125, a empresa enfatiza
que:

a) a decisão da Câmara recorrida se baseou em disposi
tivos do Regulamento Aduaneiro, aprovado pelo Decreto nº 91.030/
85, desprezando, conseqüentemente, a norma de maior valor hierár-
quico, o CTN que, em seus artigos 19, 143 e 144, demonstra que a
taxa de câmbio aplicável na conversão da moeda estrangeira deve
ser aquela que estava em vigor na data da ocorrência do fato gera
dor da obrigação, ou seja, entrada da mercadoria no território na
cional;

b) o Regulamento estabeleceu que a taxa de câmbio apli
cável ao caso é aquela vigente na data do respectivo lançamento,
de conformidade com os artigos 87, II, "c", e 107, parágrafo úni-
co, conflitando com o CTN e com a jurisprudência firmada sobre a
matéria;

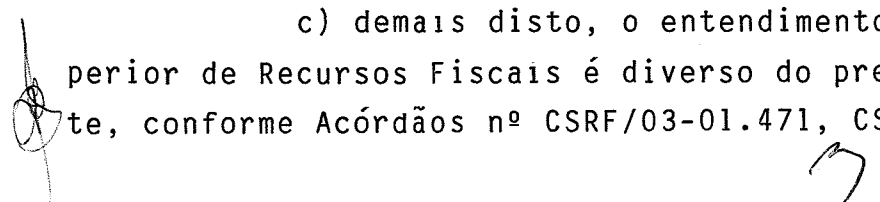
c) em último caso, não se pode fugir às determinações
contidas no art. 23, parágrafo único do Decreto-lei nº 37/66 que
abrange situações distintas como base de cálculo do tributo: co-
nhecimento e apuração da falta.

A Procuradoria da Fazenda Nacional, por sua ilustre
procuradora, às fls. 141/142, apresentou contra-razões argumen~~tan~~
do que:

a) não há como ser provido o recurso da autuada para
que seja considerada a data de entrada do navio, ou do conhecimen~~to~~
da falta pela autoridade aduaneira para aplicação da taxa de
câmbio;

b) após a vigência do Regulamento Aduaneiro, como é
o caso em questão, passou-se a adotar para efeito de cálculo do
Imposto de Importação, a taxa de câmbio vigente na data em que a
autoridade aduaneira apurou o fato, considerando-se como tal, a
do lançamento do crédito tributário correspondente;

c) demais disto, o entendimento da Egrégia Câmara Su-
perior de Recursos Fiscais é diverso do pretendido pela recorren-
te, conforme Acórdãos nº CSRF/03-01.471, CSRF/03-01.491 e CSRF/



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL
Processo nº 10.845-011.855/85-69
Acórdão nº-CSRF/03-01.608

03-01.504, todos assim ementados:

"Conferência final de manifesto. Para efeito de cálculo do tributo é adotada como data de apuração da falta de mercadoria na descarga do veículo transportador, a do lançamento do respectivo crédito tributário (art. 107 e parágrafo único do Regulamento Aduaneiro).

A denúncia da infração pelo contribuinte, antes do início da conferência final de manifesto - procedimento fiscal próprio para apuração de falta de mercadoria - exime o sujeito passivo da multa correspondente (art. 138 e parágrafo único do CTN). Recurso especial provido, em parte, para restabelecer o cálculo do imposto como processado em 1ª instância." (fls. 143)

É O RELATÓRIO.

/amt.

Acórdão nº-CSRF/03-01.608

V O T O

Conselheiro Itamar Vieira da Costa.

Este processo se refere ao assunto abordado no recurso dirigido a esta Câmara Superior de Recursos Fiscais, RD/301-0.087 , em que fui relator, de que resultou o Acórdão nº CSRF/301-03-01.600, cujo voto transcrevo e a este incorporo.

f/ 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 da conversão deve ser, alternativamente:

1) a data da entrada da mercadoria no território nacional e esta se configura quando da chegada ao porto de destino da carga, ou

2) a data em que a autoridade aduaneira tomou conhecimento da falta, com o oferecimento, pela recorrente, da denúncia espontânea.

Trata-se, aqui, da fixação do aspecto temporal do fato gerador do Imposto de Importação: se o fixado pelo art. 19 do CTN, ou pelo art. 23, parágrafo único do Decreto -lei nº 37/66.

O tributarista Bernardo Ribeiro de Moraes assim se posiciona, genericamente:

"A obrigação tributária tem sua base no respectivo fato gerador, isto é, na situação definida em lei necesária e suficiente para lhe dar nascimento. Concretiza da a hipótese legal de incidência tributária, tem-se a consequência jurídica desejada (nasce a obrigação tributária)."

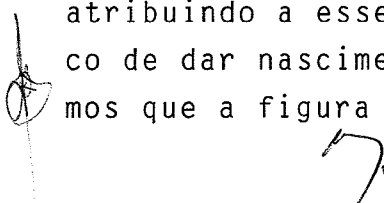


Assim, uma vez recebida a competência tributária, a entidade tributante tem necessidade de editar lei ordinária para instituir o tributo desejado, definindo o fato gerador da respectiva obrigação, que terá como objeto o tributo. A atribuição constitucional de competência tributária compreende a competência 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 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 julga 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-



ria 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 concretiza-
do o fato gerador da respectiva obrigação. Se a lei tri-
butária não explicitar esse elemento temporal, entende-
-se que o momento a ser considerado é o da concretiza-
ção do pressuposto de fato (o elemento temporal acha-
se aqui, implícito). O pressuposto de fato da obriga-
ção tributária pode abrigar diversos fatos que, em re-
lação ao tempo, podem ser contemporâneos ou de sucessi-
vidade imediata. Compete, então, ao legislador, quando
julgar conveniente, determinar o espaço de tempo neces-
sário para a concretização do respectivo fato gerador.

O QUANTITATIVO, representado por uma expressão ecônomi-
ca, 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 compe-
tência privativa para instituir o Imposto de Importa-
ção de produtos estrangeiros (art. 21, I. CF de 1967 e
art. 153, I da CF de 1988).

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

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

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

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

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

7.

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 vigentes na data em que a autoridade aduaneira apurar a falta ou dela tiver conhecimento."

Alías, para maior clareza, transcrevo ementa e parte do voto proferido pelo eminente Ministro-Presidente do Supremo Tribunal Federal, Rafael Mayer no agravo Regimental nº 110677-8/86, verbis:

"EMENTA: - Imposto de importação. Mercadoria em falta. Art. 23, parágrafo único do Decreto-lei nº 37/66 . Art. 19 do CTN.

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

"VOTO: O SENHOR MINISTRO RAFAEL MAYER (RELATOR):-

Deduz-se da análise do parágrafo único do art. 23 do Decreto-lei nº 37/66, em combinação com o parágrafo único do art. 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 configuração do fato gerador e, de consequente, da incidência dos tributos vigentes à época.

7.

Acórdão nº-CSRF/03-01.608

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 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 vênias, 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 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 vigo rantes 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. So mente 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 Conse-
lheiro desta CSRF, Doutor Edwaldo Reis da Silva, rela-
tor do Acórdão nº CSRF/03-01.553/88, quando assim pro-
nunciou:

 "Em reiterados julgados de casos da mesma espécie, es-
te Colegiado já firmou o entendimento de que, relativa



mente 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 cita do 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:

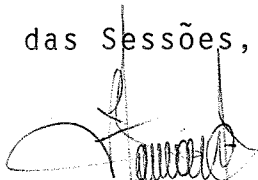
"Quanto à taxa de câmbio a incidir, igualmente, incli no-me, por mais consentânea e lógica, de acordo com o que vem entendendo a maioria do Colegiado, ou seja, com a data em que a autoridade fazendária toma conhecimento da falta ocorrida, isto é, na sua apuração tempo ral, conforme sustentado pelo Procurador da Fazenda Na cional."

Vê-se que a matéria é pacífica no âmbito desta Câmara Superior de Recursos Fiscais, conforme diversos Acór dãos, 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 07 de julho de 1989.



ITAMAR VIEIRA DA COSTA - Relator.