IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO — FATO GERADOR

— O sujeito passivo da obrigação tributária deve pagar o imposto conforme os atos normativos em vigor na data da ocorrência do fato gerador.

— O fato gerador do imposto de importação é a entrada no País de mercadoria estrangeira.

MINISTÉRIO DA FAZENDA

EXPEDIENTE DO PROCURADOR-CHEFE
EM 26.8.75

Processo nº 0768-29 431/75 — Mandado de Segurança contra o Sr. Inspetor da Receita Federal no Rio de Janeiro a fim de liberar mercadoria estrangeira conforme a situação vigorante na data da chegada da mesma ao porto em que desembarcou no país.

2. Segundo a art. 144 do Código Tributário Nacional, o "lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada".

3. O fato gerador do imposto de importação é a entrada no País de mercadoria estrangeira, tributada, nos termos do art. 1º do Decreto-lei nº 37/66, dependendo, porém, quanto ao aspecto temporal, de uma declaração de vontade por parte do importador, para que nasça a obrigação tributária respectiva.

4. Ao entrar no país, a mercadoria estrangeira poderá ter duas destinações, à livre escolha do importador. Se destinada a um "Regime Aduaneiro Especial", Título III, art. 71 a 93 do Decreto-lei nº 37/66, não haverá ocorrência do fato gerador, enquanto a mercadoria estrangeira estiver submetida a este tratamento especial, inciso I do Código Tribuário Nacional, do art. 117.

5. O fato gerador do imposto de impostação se torna concreto, portanto, quando a mercadoria estrangeira é despachada para consumo, conforme artigo 23 do Decreto-lei nº 37/66, na data do registro, na repartição aduaneira, da Declaração da Importação respectiva.

6. Somente nesta data, de escolha do importador, é que se torna devido o imposto de importação, e conforme a legislação vigente neste dia.

7. Quanto ao momento da ocorrência do fato gerador do imposto de importação duas outras hipóteses existem:

a) quando a mercadoria esrangeira entra no país por "via postal" (Remessas Postais Internacionais — Collis Postaux), o fato gerador do imposto de importação ocorre no momento da abertura da mala postal; e

b) 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 (artigo 1º, parágrafo único do Decreto-lei nº 37/66).

8. Estes momentos diferenciados para a ocorrência do fato gerador do imposto de importação, determinados por lei ordinária, não colidem com o Código Tributário Nacional, nem com a Constituição Federal, porque de acordo com o próprio Código, em seu artigo 144, "Fato gerador da obri-

gação principal *é a situação definida em lei* como necessária e suficiente à sua ocorrência".

9. Utilizando-se esta definição, pode-se facilmente verificar, que o art. 19 do CTN não discrimina exaustivamente todas as situações necessárias e suficientes para a ocorrência do fato gerador do imposto de importação, isto porque sua função é meramente a de indicar a competência tributária, a ser exercida neste imposto, pelo governo federal.

10. A competência tributária é exercida por lei ordinária tanto pela União Federal, como pelos estados e municípios, não só para especificar minuciosamente todas as "hipóteses de incidências", como também, na previsão de hipóteses excludentes de incidência.

11. Sendo a isenção tributária uma hipótese qualificada de "não incidência", se verdadeira a tese defendida pela impetrante, ficariam impedidos ou detentores de competência tributária de conceder isenção, através da lei ordinária, ou atos normativos da mesma hierarquia, o que normalmente não acontece.

12. O art. 97 do Código Tributário Nacional reforça o entendimento de que o momento de incidência da obrigação tributária é de hierarquia de lei ordinária ao especificar:

"97 — Somente a lei pode estabelecer:

I — a instituição de tributos, ou a sua extinção;

II — a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos arts. 21, 26, 39, 57 e 65;

III — a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do § 3º do art. 52, e do seu sujeito passivo;"

13. Comentando este artigo, o Ministro Aliomar Baleeiro à p. 359 do livro *Direito Brasileiro*, confirma a hierarquia de lei ordinária para a definição do fato gerador:

"Reserva à lei — O art. 97 do CTN, arrola taxativamente os casos reservados à lei ordinária da entidade pública investida constitucionalmente da competência para decretar o tributo".

14. À p. 65 o mesmo autor:

"O decreto-lei previsto nos arts. 46, V, e 55 da Constituição, não nos parece meio idôneo de decretações de impostos, os quais devem ser regulados por lei ordinária e só por esta, salvo casos específicos de leis complementares".

15. Ainda com Baleeiro, p. 90:

"Do art. 153, § 29, a nosso ver, decorrem as seguintes conseqüências:

a) a lei material, que decreta ou majora tributo, ressalvados a tarifa aduaneira, o imposto de guerra, etc. há de ser anterior ao exercício financeiro;

b) a lei do tributo não pode ser alterada ou ratificada, depois de 31 de dezembro, para vigência no exercício a que este se refere;

. . . . . .

d) a lei material do imposto, cuja vigência se esgotou pela revogação . . . . .

e) a lei tributária, revogada por outra, não volta a vigorar pela revogação desta última (rapristinação); . . . . ."

16. Também Fábio Fanuchi em seu *Curso de Direito Tributário Brasileiro*, ed. de 1971, p. 67 e 68:

"48 — Leis: complementares e ordinárias: A lei é o ato constitutivo por execelência, em se tratando de tributação. Por isto o CTN esclarece, logo no início do Livro Segundo, que dispõe sobre normas gerais

de direito tributário, que somente a lei *strito sensu* poderá estabelecer (art. 97):

.....

48.3 — a definição do fato gerador da obrigação tributária principal;"

17. Continuando com Fanuchi, p. 188:

"101 — Isenção — Em princípio, o poder de isentar decorre do poder de tributar. Isto é, aquela entidade que legisla sobre a imposição tributária é a mesma que tem competência para excluir o crédito tributário pela isenção... A isenção, como a tributação, decorre de lei, não podendo existir a que se estabeleça por vontade de um agente tributante.

Para que se entenda devidamente o aspecto com que se reveste a isenção e porque ela é excludente do crédito tributário, parte-se do princípio de que uma entidade tributante possui competência para determinar, a todos que estejam jungidos a sua autoridade, uma contribuição aos seus cofres, desde que se concretizem certos elementos escolhidos pela lei em abstrato, depois de uma autorização constitucional, como integrantes de determinado fato gerador. A seguir, imagina-se que nada é mais lícito do que essa entidade fazer uma escolha: ou cobrar a contribuição, que lhe é devida, porque o fato gerador ocorreu; ou dispensar o sujeito passivo do pagamento da contribuição porque reconhece que ele, o negócio, ou a coisa, sobre a qual exerça qualquer direito e que serviu de fundamento para o fato gerador, merece tal dispensa.

No primeiro caso, conduziu a relação jurídica estruturada em lei a seu fim primordial: ....

Souto Maior Borges não aceita a delimitação aqui explanada, achando que ela parte de um pressuposto errado, traduzido pela conclusão de ser a isenção uma dispensa legal do pagamento de tributo devido. Para ele, com a isenção, nem aparece a obrigação principal."

18. A leitura atenta do Código Tributário Nacional, bem como de seus principais comentadores, não deixa dúvida alguma de que a obrigação tributária tem nascimento por norma de hierarquia ordinária, estando nesta mesma situação todos os instrumentos da política tributária, quando não em escala inferior, por delegação de competência dentro de expressa autorização constitucional.

19. Portanto, é perfeitamente legítima, e legal, indicação pelo Decreto-lei nº 37/66 de todas as situações suficientes e necessárias para a ocorrência do fato gerador do imposto de importação, dentro do parâmetro delimitado pelo CTN e da competência tributária distribuída pela Constituição Federal.

20. Logicamente, a entrada da mercadoria no território nacional, e, especificamente em cada parada do navio em porto provido de repartição aduaneira, tem relevância para o fato gerador do imposto de importação, porém, como termo inicial.

21. A entrada da mercadoria estrangeira no território nacional, ou, ainda mesmo, em cada porto, não pode servir de termo final do fato gerador, como momento de sua ocorrência, por lhe faltar precisão, por não dar ao Fisco uma data precisa, certa.

22. Por este motivo, proferiu o legislador brasileiro, mirando-se também, no direito comparado, marcar a data da ocorrência do fato gerador do imposto de importação, nos casos ordinários, no dia do registro, na repartição fazendária, de Declaração de Importação.

23. Quanto à pretensão de se possuir direito adquirido pela simples emissão do documento cambial, devo recordar o art. 144 do CTN já reproduzido anteriormente.

24. Por este dispositivo de lei complementar, a determinação do imposto a pagar será feita com base na legislação vigente no momento da ocorrência do Fato gerador.

25. Assim, o sujeito passivo da obrigação tributária tem a obrigação (e conseqüêntemente, o direito) de pagar o imposto conforme os atos normativos em vigor na data da ocorrência do fato gerador.
26. Direito adquirido, portanto, o sujeito passivo somente pode alegar após a ocorrência do fato gerador. Até este momento somente expectativa de direito possui.
27. A emissão da guia de importação pela CACEX do Banco do Brasil S/A assim como não gera qualquer obrigação tributária para o importador, não lhe pode gerar, também, qualquer direito, que ficará na dependência da efetiva ocorrência do fato gerador.

É o que deve ser aditado à informação nº 98/75 da DRF/RJ.

Procuradoria da Fazenda Nacional no Estado do Rio de Janeiro, em 25 de agosto de 1975.

a) *Aurélio Pitanga Seixas Filho,* 12º Procurador da Fazenda Nacional.

De acordo.

Restitua-se à Delegacia da Receita Federal no Rio de Janeiro.

Procuradoria da Fazenda Nacional no Estado do Rio de Janeiro, em 26 de agosto de 1975.

a) *Hermano Américo Falcone,* Procurador-Chefe.