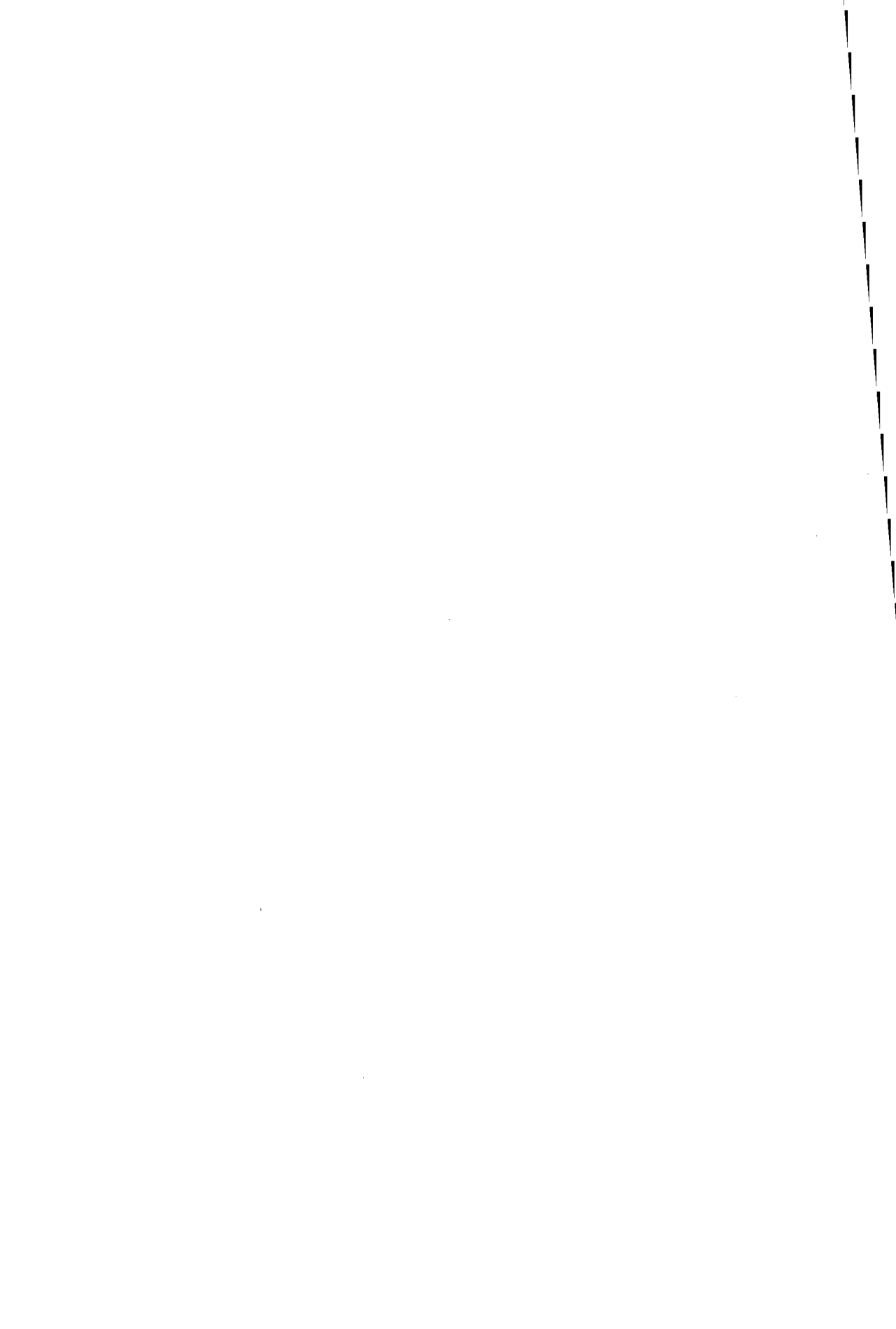


---

**MATÉRIA CONSTITUCIONAL  
E JURISPRUDÊNCIA SUMULADA**

---



INCIDENTE DE UNIFORMIZAÇÃO DE JURISPRUDÊNCIA NA APELAÇÃO EM MANDADO DE SEGURANÇA Nº 79.570 — SP

Relator: O Sr. Min. Carlos Mário Velloso  
 Remetente: Juiz Federal da 8ª. Vara, «ex officio»  
 Apelante: União Federal  
 Apelado: Eletro Flex Indústria de Plásticos Ltda.

EMENTA

Tributário. Importação. Fato Gerador.

Incidente de uniformização de jurisprudência. Código Tributário Nacional, Lei nº 5.172, de 25.10.66, artigos 19, 114 e 116, I. Decreto-lei nº 37, de 18.11.66, artigos 1º, 23 e 44.

Súmula nº 4, do TFR. É compatível com o artigo 19 do Código Tributário Nacional a disposição do artigo 23 do Decreto-lei nº 37, de 18.11.1966.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos, em que são partes as acima indicadas:

Decide o Plenário do Tribunal Federal de Recursos, por maioria de votos, uniformizar a jurisprudência nos termos do voto do Sr. Ministro Relator, isto é, no sentido de aplicar-se, na importação de bens de consumo, o art. 23 do Dec.-lei nº 37/66, desde que não incompatível com a regra contida no art. 19 do Código Tributário Nacional, na forma do relatório e notas taquigráficas anexas, que ficam fazendo parte integrante do presente julgado.

Brasília, 10 de agosto de 1978. —  
 Ministro Peçanha Martins, Presidente —  
 Ministro Carlos Mário Velloso, Relator.

O Sr. Min. Carlos Mário Velloso: Na Egrégia Segunda Turma, assim relatei a espécie: (fls. 49/50).

«O Sr. Ministro Carlos Mário Velloso: A espécie está assim relatada na sentença do Juiz Federal Homar Cais às fls. 25/27:

«Eletro Flex Indústria de Plásticos Ltda., sediada nesta Capital, impetra a presente segurança contra ato do Sr. Delegado da Receita Federal em Santos, alegando, em síntese, haver importado as mercadorias descritas na guia de importação nº 18-75/123425, entradas no porto de Santos em 12.11.75, quando ocorreu o fato gerador do imposto de importação, receando-se de que o impetrado, como o vem fazendo, exija-lhe que o pagamento dos tributos aduaneiros se proceda observando-se os valores da pauta mínima baixada pela Resolução 2.605, do CPA, datada de 14.11.75, com fundamento no art. 23, do Dec.-lei 37/66, o que viola direito líquido e certo seu.

A inicial foi instruída com os documentos de fls. 7/12, sendo o pedido mandado processar com a concessão de liminar, na forma do despacho de fls. 13v.

O impetrado, informando às fls. 19/23, sustenta a legalidade do ato, posto que aplica-se à hipótese a disposição contida no art. 23 do Decreto-lei 37/66, que estabeleceu hipótese para a exigibilidade do crédito

tributário como ocorrido o fato gerador do imposto, na data do registro da declaração de importação na repartição aduaneira.

A Procuradoria da República, às fls. 24, subscrevendo as informações, «opinou pela denegação.»

O douto magistrado concedeu a segurança, argumentando: «não pode, portanto, exigir o impetrado que o cálculo e recolhimento dos tributos aduaneiros incidentes sobre a importação de que trata a guia de fls. 8 se faça com base na Resolução 2.605, do CPA, editada em 14.11.75, após, portanto, a ocorrência do fato gerador, o que se verificou, segundo o documento de fls. 9, em 12.11.75. Os cálculos deverão ser procedidos tendo em vista as normas legais vigentes em tais épocas» (folhas 27).

Houve apelação da União Federal (fls. 31/33).

Neste Egrégio Tribunal, a douta Subprocuradoria-Geral, em parecer lavrado pelo Dr. Gildo Corrêa Ferraz, opina pelo provimento do recurso, por isso que «a matéria está expressamente regulada pelo art. 23, do Decreto-lei nº 37, de 1966, que reza: «quando se tratar de mercadoria despachada para consumo, considera-se ocorrido o fato gerador na data do registro, na repartição aduaneira».

É o relatório.»

Na sessão de julgamento da Segunda Turma, do dia 29.4.77, votei (fls. 52):

«O Sr. Min. Carlos Mário Velloso (Relator): Neste recurso, a matéria em debate, fundamental, é a que diz respeito à caracterização do fato gerador do imposto de importação, por isso que se trata de mercadoria importada e que se diz para consumo.

Enquanto a impetrante, forte no art. 19 do CTN, afirma que o fato gerador do imposto é a entrada da mer-

cadoria estrangeira no território nacional, a autoridade impetrada, com o apoio da douta Subprocuradoria-Geral, argumenta com o art. 23, do D.L. 37/66, que estabelece:

«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.»

Esta Eg. Turma, nos AMS nºs. 74.156 e 66.939, Relator o Sr. Ministro Decio Miranda, entendeu que na caracterização do fato gerador do imposto de importação prevalece a norma do art. 19 do CTN, sem exceção.

A douta Terceira Turma, todavia, na APMS 77.786, Relator o Sr. Ministro Armando Rollemberg, divergiu do entendimento supra, ao decidir:

«Imposto de Importação. O art. 19 do CTN, que define como fato gerador a entrada da mercadoria no território nacional, não é incompatível com o disposto no art. 23 do Decreto-lei 37/66, o qual apenas explicita que no caso de mercadoria despachada para consumo o dia a ser considerado como de introdução no país, é aquele do registro na repartição aduaneira» (DJ de 9-3-77, pág. 1.256).

Destarte, havendo divergência a respeito da questão de direito, estou em que o julgamento deve ser afetado ao Plenário do tribunal, na forma do art. 476, I, CPC, para que este se pronuncie previamente acerca da exata interpretação da matéria.»

Decidiu-se, então: (fls. 53)

«A Turma decidiu, por unanimidade, remeter ao Tribunal Pleno o processo para obter-se uniformização de jurisprudência

sobre a caracterização do fato gerador do imposto de importação (em 29-4-77, Segunda Turma).»

Publicado o V. Acórdão, contra ele não foi interposto recurso.

Na forma do disposto no art. 478, par. único, C.P.C., dei vista dos autos à douta Subprocuradoria-Geral da República. Oficiou esta às fls. 59/70, verbis:

«Exmo. Sr. Ministro Relator.

Em atendimento ao que prescreve o art. 478, parágrafo único, do C.P.C., reportamo-nos ao pronunciamento de fls. 43/47, aguardando a uniformização do entendimento do Eg. Tribunal, no sentido dos VV. Acórdãos da douta Terceira Turma nas APMS nºs 76.258 (jto. 19-10-77 — Rel. Min. Armando Rollemberg), 77.281 (jto. 11-10-77 — Rel. Ministro Aldir Passarinho) e 77.786, em cuja Ementa se lê:

«Imposto de Importação. O art. 19 do CTN, que define como fato gerador a entrada da mercadoria no território nacional, não é incompatível com o disposto no art. 23 do Decreto-lei 37/66, o qual apenas explicita que no caso de mercadoria despachada para consumo o dia a ser considerado como de introdução no país, é aquele do registro na repartição aduaneira». (AC. in DJ, de 9-3-77, pág. 1.256).

Igualmente a douta Segunda Turma, embora já tenha-se manifestado em sentido contrário, no julgamento da APMS 76.549 (Ac. in DJ) de 25 de novembro/76 pág. 10.214), pelo voto do ilustre Ministro Amarílio Benjamin, adotado pelos seus dignos Pares, Ministros Jarbas Nobre e Paulo Távora, decidiu:

«Quanto ao cálculo do imposto, a impetrante também não tem

razão. Observa-se a data do fato gerador, que, na hipótese, por se tratar de importação de mercadorias para consumo, é a do registro de declaração respectiva na repartição aduaneira, como dispõe o art. 23 do Dec.-lei 37/66:

«Quando se tratar de mercadorias despachadas para consumo, considera-se ocorrido o fato gerador na data do registro, na repartição aduaneira, da declaração a que se refere o art. 44».

Em sua reconsideração de voto, na APMS nº 77.105, embora vencido, assinalou com proficiência o Ministro Paulo Távora:

«As duas sedes legais da matéria são de 1966, uma de outubro (lei 5.172) e outra de novembro (Decreto-lei nº 37). Ambas com início de vigência no primeiro dia de 1967 (arts. 218 e 178).

Ao serem promulgadas, estava em vigor a Constituição de 1946 com a Emenda nº 18 sobre a reforma tributária, de 1º-12-1965.

Não havia à época previsão constitucional para a lei complementar sobre normas gerais de direito tributário. Tratava-se de relação aplicável à União, aos Estados e Municípios que o Ato Complementar nº 36 denominou de Código Tributário Nacional na véspera da vigência da Constituição de 1967. Foi o novo estatuto político que deu maior hierarquia legislativa à disciplina da matéria (art. 19, § 1º).

O Código antecedeu a lei do imposto de importação e se alguma divergência se estabelecesse fora do âmbito geral e comum às pessoas integrantes da trindade federativa, haveria de prevalecer a norma especial e restrita a União.

O art. 1º do Dec.-lei 37 repete o art. 19 do Código a dizer que o fa-

to gerador do imposto de importação é a entrada dos bens estrangeiros no território nacional. Não reparo, com a devida vênia, incompatibilidade a propósito entre a lei tributária geral e a singular. Esta pode fixar o momento do ingresso pelo início da penetração na fronteira marítima ou inferior ou por alguma estação do percurso ou do destino. A entrada desenha-se, assim, ou por um ponto ou uma linha segunda a conveniência do legislador.

A hipótese de incidência não se define, pois, necessariamente, pela transposição instantânea dos limites nacionais. O Código Tributário remete à lei ordinária a configuração do fato gerador (art. 97, item III). E o Decreto-lei 37/66 adota por regra o despacho aduaneiro para consumo, isto é, a manifestação formal do impostador à repartição fiscal de incorporar à economia brasileira o bem estrangeiro chegado à zona, local ou entreposto aduaneiro de destino:

«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».

3 O fato físico da entrada não é, de ordinário, suficiente para gerar a obrigação tributária. O trânsito do produto alienígena pelo nosso território ou a destinação à zona franca no País, a hipótese de reexportação e, sobretudo, a possibilidade de abandonar as mercadorias depositadas na Alfândega, evidenciam que o pressuposto da incidência é complexo.

Os elementos objetivos, a condição estrangeira da coisa e sua presença no espaço nacional, as-

sociado ao requisito subjetivo da declaração, compõe a situação jurídica da entrada (Código, art. 114, item II).

Se mero ingresso gerasse o imposto, caberia ao Fisco lançar o importador pelos bens entrados. A falta de desembaraço não autoriza, porém, a cobrança mas configura abandono após exaustão dos prazos marcados:

»Art. 58 — Considera-se abandonada a mercadoria que permanecer nos recintos aduaneiros além dos prazos e nas condições a seguir indicadas:

I — 30 dias após a descarga, ou a arrematação sem que tenha sido iniciado seu despacho.»

Outro exemplo de não ser decisiva a só existência material da entrada é a taxação da remessa estrangeira consignada ao Brasil que se extraviou:

«Art. 23, parágrafo único — No caso do parágrafo único do art. 1º, a mercadoria ficará sujeita aos tributos vigorantes na data em que autoridade aduaneira apurar a falta ou dela tiver conhecimento».

«Ruy de Melo e Raul Reis em seu «Manual do Imposto de Importação» observam (pág. 45):

«A simples entrada física do produto estrangeiro no território nacional, como já assinalado, não é suficiente, sendo necessário que a mercadoria entre no País para fins de consumo, com a finalidade de ser incorporada à economia nacional».

Finalmente, Aliomar Baleeiro, ao comentar o art. 19 do Código Tributário Nacional, não denuncia incompatibilidade com a determinação do fato gerador em momento posterior à introdução material, verbis:

«O art. 23 do Decreto-lei 37/66 estabelece o critério para fixação da data do fato gerador — a da disposição do art. 44 do mesmo diploma, isto é, a da nota que inicia o despacho aduaneiro, salvo o caso do par. único do art. 1.º (mercadoria desaparecida)», (*Direito Tributário Brasileiro* — 6.ª edição, pág. 126).

Por essas razões, dou pela legitimidade da regra do art. 23 do Decreto-lei 37/66.»

II — Além dos tributaristas arrolados no parecer da Subprocuradoria-Geral da República, com propriedade desenvolveu tese idêntica Sampaio Dória, em sua obra da *Lei Tributária no Tempo* (fls. 190 — edição 1969):

«Assim, se o momento escolhido para fazer surgir o fato gerador do imposto de importação é o do despacho aduaneiro da mercadoria estrangeira, a legislação vigente nesse instante é a unicamente aplicável. Terão irrelevantes, por conseguinte, as legislações, porventura diferentes, em vigor no momento da contratação da importação ou da descarga da mercadoria».

E assinala:

«I — Fato gerador: entrada de produtos estrangeiros no território nacional, assim entendida a data do registro da repartição aduaneira, da declaração para início do despacho alfandegário» (fls. 191).

No Eg. Conselho de Contribuintes a matéria ensejou acurado estudo do Conselheiro João Augusto Filho, merecendo transcrição alguns tópicos:

«O estudo do fato gerador, ou hipótese de incidência tributária, ou suporte fático do tributo, ou fato jurídico-tributário, ou suposto

de norma tributária, ou hecho imponible, ou presupuesto de hecho, ou presupposto di fatto, ou fattispecie tributária, ou situazione base del tributo, ou tatbestan (sterurtatbestand) etc... é o tópico mais desenvolvido da teoria geral do direito tributário, tanto na doutrina tributária estrangeira como nacional.

Na doutrina européia, a obra mais completa a respeito do assunto é a de Sainz de Bujanda (principalmente o vol. IV, Segunda parte, de sua coletânea *Hacienda y Derecho*, no título *Análisis Jurídico Del Hecho Imponible*, págs. 255 e 564, e, no título *«Naturaleza Del Hecho Imponible»* págs. 569 e 611 — publicação do Instituto de Estudos Políticos — Madrid 1966).

Na doutrina ibero-americana, cabe citar a obra do italo-argentino Dino Jarach, ex-professor em Pavia-Itália e hoje professor da Universidade de Buenos Aires, intitulada *el Hecho Imponible*.

Na doutrina brasileira, as obras primordiais sobre a matéria, pela ordem cronológica, são as de Amílcar de Araújo Falcão (*Fato Gerador da Obrigação Tributária*) Alfredo Augusto Becker (*Teoria Geral do Direito Tributário*) e Geraldo Ataliba (*Hipótese de Incidência Tributária*)

Nesses estudos, o fato gerador é dissecado em seus elementos ou aspectos. Amílcar de Araújo Falcão e Dino Jarach falam em elementos do fato gerador (objetivo ou material, subjetivo ou pessoal, temporal, espacial). Sainz de Bujanda e Geraldo Ataliba falam em aspectos do *hecho imponible* e da hipótese de incidência tributária, respectivamente

te. Paulo de Barros Carvalho fala em «critérios» para identificar os fatos previstos no suposto das normas tributárias (critérios espacial, temporal e quantitativo). Alfredo Augusto Becker fala em núcleo e elementos adjetivos da hipótese de incidência tributária, argumentando que a ocorrência real dos elementos adjetivos é tão importante quanto a do fato previsto como núcleo e chamado a atenção para os aspectos ou elementos temporal e espacial da hipótese de incidência tributária, que esse autor denomina «coordenadas de tempo e lugar».

«De tudo isso resulta que, sob o aspecto jurídico-tributário, não importa apenas determinar se, em sua materialidade, o fato impositivo ocorreu, mas também examiná-lo quanto ao tempo e local de sua ocorrência.

A relevância do aspecto temporal do suposto ou previsão da norma tributária (fato gerador, hipótese de incidência) é bem sintetizado por Sainz de Bajunda:

La literatura tributaria se muestra unánime en el reconocimiento de la influencia que el tiempo ejerce en el proceso de formación de la obligación tributaria y, consiguientemente, en la determinación del momento en que ella debe reputarse nacida. Citemos algunos de los más representativos. A.D. Giannini escribe que para «la completa determinación legal del presupuesto es necesario precisar su existencia en el tiempo»; Blumenstein subraya que «el nacimiento temporal del crédito impositivo (Die zeitliche Entstehung der Steuerforderung) depende de la externa contextura del objeto impositivo»... Jarach declara que las circunstancias de hecho que el legislador adopta para establece-

cer como consecuencia de ellas determinados tributos, no se limitan solo en el espacio, sino tambien en el tiempo»; Berliri sostiene el acontecimiento en el que se concreta el hecho generador puede ser examinado bajo varios aspectos y, en particular, bajo el temporal (sotto il profilo temporale); los especialista germanicos suelen referirse al punto de vista temporal (in Zeitlicher Hinsicht); los autores franceses anmarcan, por lo general, el problema en el ambito temporal de aplicación de las leyes tributarias, encunto destacan, como Mehl que la nacion de hecho generador es igualmente importante para la determinación de las condiciones de aplicación de la ley en el tiempo” ... en la literatura brasilena, Araújo Falcão ha mostrado con especial energia y clarividencia la naturaleza sustancial del tema que nos ocupa al escribir que, “en verdad, la perfecta identificación de la naturaleza del hecho generador en cada caso depende, ademais, de considerar sus elementos integrantes o constitutivos con respecto al tiempo” (Sainz de Bajunda, Hacienda y derecho, Volume IV, págs. 358/359, Instituto de Estudios Politicos, Madrid, 1966).

«A citação supra de Sainz de Bajunda, com suas múltiplas remissões a autores suíços, alemães, italianos, franceses, argentinos e brasileiros, demonstra a relevância jurídica do elemento temporal, ou aspecto, ou critério temporal, ou coordenada de tempo, para a integração do «fato gerador» da obrigação tributária como fato jurídico.»

E prossegue:

«É indiscutível que o «fato gerador» do imposto de importação é a entrada da mercadoria estrangeira no território nacional.



Mas, com essa afirmação, alude-se apenas ao aspecto material (ou elemento material) do «fato gerador» (ou hipótese de incidência) do imposto de importação.

Com tal afirmação, não se caracterizou ainda nem o aspecto temporal, nem o aspecto do mesmo «fato gerador».

Quando (em momento?) e por onde (por qual lugar?) a mercadoria estrangeira entra no território nacional, para fins de incidência do imposto de importação.

Para fins de incidência desse tributo, a mercadoria estrangeira não entra no território nacional no momento em que o veículo transportador atravessa a linha demarcatória das nossas águas territoriais ou no momento em que o navio atraca em porto nacional. Se assim fosse, ocorreria o fato gerador do imposto de importação com relação à totalidade de carga transportada pelo navio estrangeiro em águas territoriais brasileiras ou já atracado em porto brasileiro. E é evidente, notório que não é assim. As mercadorias transportadas por navios vindos do estrangeiro e atracados em nossos portos, mas que sejam destinadas a importadores de outros países, não são tributadas pelo Brasil. A mera entrada física no território nacional também ocorreu quanto a essas mercadorias, pois, às vezes, o navio que as transporta permanece dias e dias ancorado em nossos portos. Quanto a eles não ocorre o fato gerador do imposto de importação, pois o mero fato de terem ultrapassado o limite de nossas águas territoriais, de terem adentrado um porto do nosso país, significa tão-só entrada física, mas não entrada em termos de direito

aduaneiro (entrada juridicamente irrelevante). Trata-se de simples trânsito, no qual a mercadoria pode, aliás, até atravessar todo o território do Brasil, com destino a um terceiro país (Paraguai e Bolívia, por exemplo, que não são países marítimos).

Também não ocorre o fato impositivo do imposto de importação quanto às mercadorias estrangeiras que, constituindo provisões de bordo (comestíveis, bebidas, cigarros, etc) são consumidas pela tripulação, enquanto o navio estrangeiro permanece em portos nacionais.

Tudo isto demonstra a irrelevância, para fins de incidência do imposto de importação, da simples entrada física da mercadoria estrangeira em nossas águas territoriais ou em nossos portos, embora já sujeitas ao poder de polícia das autoridades brasileiras (controles aduaneiros para evitar o contrabando, etc.).

É imperioso, portanto, que a lei ordinária federal defina um momento juridicamente relevante em que ocorre, para fins de incidência do imposto de importação, a entrada da mercadoria estrangeira no território nacional, isto é, entrada com intuito de permanência da mercadoria aqui, de sua incorporação à riqueza do País (entrada juridicamente relevante), onde será utilizada (consumo em sentido fiscal amplo).

Este momento é o definido no art. 23 do Decreto-lei 37/66 como sendo o dia do registro da declaração de importação em repartição fiscal habilitada.

Temos, aí, a definição do elemento temporal ou do aspecto temporal da hipótese de incidência («fato gerador») do imposto de importação.

E o art. 23 do Dec.-lei 37/66 guarda a mais perfeita harmonia com o CTN. Este, no seu art. 116, caput, prevê expressamente que a lei ordinária defina o momento em que se considera ocorrido o fato gerador de qualquer tributo. Só no caso de silêncio da lei ordinária, é que o Código Tributário Nacional, em seu artigo 116, incisos I e II, estabelece os critérios para determinação da data em que se considera ocorrido o fato gerador (aspecto temporal).

Cumpra ainda salientar outra faceta do problema que tem gerado injustificáveis confusões e conclusões errôneas.

Apesar dos lúcidos trabalhos de Geraldo Ataliba (Lei Complementar na Constituição) e de José Souto Maior Borges (Lei Complementar Tributária), notam-se nas lides advocatícias, na jurisprudência e nos escritos doutrinários, imprecisões e erros na conceituação de lei complementar.

Em matéria de tributos, muitos se esquecem de ler o § 1º do art. 18 da Constituição Federal, que define, delimita o campo de atuação da lei complementar tributária:

§ 1º (art. 18) — Lei complementar estabelecerá normas gerais de direito tributário, disporá sobre os conflitos de competência nessa matéria entre a União, Estados e Municípios e regulará as limitações constitucionais ao poder de tributar.

A Constituição, portanto, já delimitou, já restringiu as esferas de atuação da lei complementar tributária, que disporá apenas sobre: a) normas gerais de direito tributário; b) conflitos de competência em matéria tributária; c)

limitações constitucionais ao poder de tributar.

Vê-se, portanto, que a definição do fato gerador de um tributo isoladamente considerado, como é o imposto de importação por exemplo, não é e jamais foi matéria de lei complementar tributária. As disposições isoladas sobre cada um dos tributos, mesmo que constem do CTN, não passam de disposições de lei ordinária.

Para que uma norma jurídica revista a qualidade de Lei complementar, deve atender simultaneamente não só ao requisito de ordem formal (aprovação pela maioria absoluta do Congresso) como também ao requisito de ordem substancial (versar sobre matéria constitucionalmente incluída na esfera de atuação da lei complementar).

A lei complementar tributária não regula a disciplina desse ou daquele tributo isoladamente considerado. Ao contrário, na lapidar expressão de Pontes de Miranda é «lei sobre leis de tributação».

Mas mesmo que se admitisse, o que é errôneo, que o CTN, em matéria isolada de um tributo (imposto de importação), pudessem paralisar a eficácia do Decreto-lei 37/66, que aliás é posterior ao CTN, já demonstramos que não existe a mínima antinomia entre CTN e Decreto-lei 37, pois o próprio CTN, no caput do art. 116, ao dizer a lei ordinária, em qualquer ocasião, pode definir o elemento temporal do «fato gerador» de qualquer tributo.

«Mas, se também abordamos o aspecto especial do «fato gerador» do imposto de importação, a harmonia perfeita entre o CTN e o art. 23 do Dec.-lei 37/66 transluzirá com brilho meridiano principalmente se arrastarmos para o

cotejo também o art. 3º do próprio CTN.

É que o CTN, em seu art. 3º, proclama que o tributo não pode constituir sanção de ato ilícito. Em conclusão, os atos ilícitos não podem integrar jamais o elemento material do «fato gerador» da obrigação tributária.

Cabe, pois, perguntar: em que lugar e em que condições, a introdução de mercadoria estrangeira no território nacional não constitui fato ilícito?.

A resposta é óbvia: A mercadoria estrangeira só pode licitamente ingressar no território nacional, através de uma repartição fiscal federal habilitada (repartição aduaneira) e mediante declaração apresentada pelo importador a essa repartição (arts. 23 e 44 do Decreto-lei nº 37/66).

De qualquer outra forma, teremos uma entrada clandestina, o crime de contrabando ou desca-minho.

Assim sendo, se definirmos como aspecto ou elemento temporal do «fato gerador» do imposto de importação o momento da entrada física da mercadoria estrangeira em território nacional, estaremos proclamando o absurdo jurídico de que também a entrada de mercadoria contrabandada, isto é, a entrada criminosa, constitui fato gerador do imposto de importação, em contradição flagrante com o art. 3º do CNT e com a unanimidade da doutrina que afirma que o tributo não pode constituir sanção de ato ilícito. E muito coerentemente a lei sujeita o contrabandista à cadeia e ao confisco do produto do contrabando, mas não ao imposto de importação.

Concluindo, o aspecto espacial do imposto de importação é a

transposição das lindes, dos limites ou das barreiras aduaneiras que são as repartições fiscais federais habilitadas e apenas estas. Lindes ou limites aduaneiros e limites do território nacional não se confundem, são conceitos distintos.

O elemento temporal do fato gerador do imposto de importação ocorre na data do registro da declaração de importação na repartição aduaneira (art. 23 do decreto-lei 37/66) e o elemento espacial do fato gerador do mesmo tributo a apresentação da mercadoria a uma repartição fiscal habilitada (repartição aduaneira), na qual a mercadoria é submetida a despacho.

«Em conclusão, o fato gerador do imposto de importação, só se integra ou se consuma, temporariamente e espacialmente, na data do registro da declaração de importação em repartição fiscal federal habilitada.

Este não é um critério apenas do legislador brasileiro, mas, na verdade, universal. E explica-se pelo fato de que, até hoje, nenhum Estado abdicou do poder de controle do seu comércio exterior.

Critério idêntico vigora, por exemplo, em todos os Países do Mercado Comum Europeu (Itália, França, Alemanha, Bélgica, Holanda, Luxemburgo, Inglaterra e Dinamarca).

Como testemunho do que afirmamos, citemos Aldo Muratori.

«Secondo i principi del diritto doganale internazionale accolti dal Consiglio di Cooperazione Doganale di Bruxelles, dos doganamento delle merci per immissione in consumo consta delle seguenti operazioni: a) dichiarazione delle merci; b) verifica delle merci; c) liquidazione dei diritti e tasse; d)

pagamento dei diritti e tasse; e) ritiro delle merci.»

«La data incui ognuna di queste operazioni si compiere sarebbe per se idonea a determinare la data da prendere in considerazione per stabilire l'aliquota duziaria applicabile. Le competenti istituzioni della Comunità, fra le varie operazioni citate, hanno scelto la dichiarazione delle merci, precisamente, la data di accettazione della dichiarazione» (Riflessi Della Normativa Comunitaria Sull'Ordinamento Doganale Italiano — pág. 49 — Cedam — Padova — 1969).»

(Voto em Processo de interesse da Companhia Vale do Rio Doce).

IV. A tese defendida pelo eminente Ministro Decio Miranda, com todo o respeito que mereça a fundamentação de seu voto, não encontrou guarida no Pretório Excelso, como se observa pela leitura de acórdão da lavra do culto Ministro Allomar Baleeiro, oportunidade em que se manifestou:

«... O Decreto-lei Nº 1.042/69 é disposição especial que não revoga a geral do art: 138, parágrafo único, do C.T.N., mas com este convive, aplicando-se apenas ao caso taxativo que específica» ( Rec. Ext. 80.306 — in «Rev. Trim. Jur.» nº 75, pág. 233).

Diante do exposto, espera-se a Uniformização da Jurisprudência no sentido das razões ora expendidas.

Gildo Corrêa Ferraz — 2º Subprocurador-Geral da República.»

Tenho por feito o relatório.

A Secretaria deverá providenciar a extração de cópias deste, bem assim dos.VV.Acórdãos,apontados co-

mo divergentes, havidos nos AMS 74.156 e 66.939, Relator o Sr. Ministro Decio Miranda, e AMS 77.786, Relator o Sr. Ministro Armando Roemberg, para remessa aos Srs. Ministros e Dr. Subprocurador-Geral da República.

#### VOTO

O Sr. Min. Carlos Mário Velloso (Relator): — A questão se resume no perquirir a respeito da ocorrência do fato gerador do imposto de importação, à luz do disposto no artigo 19 do CTN e artigos 1º e 23 do Decreto-lei nº 37, de 18-11-66.

No voto que proferi, quando do julgamento do M.S. nº 81.814 — DF, tive oportunidade de examinar a questão.

Os acréscimos que, aqui, introduzimos às considerações lá expendidas, são resultado da reflexão que, a respeito do tema, nos impôs a importância deste.

Abrindo o debate, esclareça-se que o Cód. Tributário Nacional estabelece, no seu artigo 114, que «fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.»

Dispõe, a seguir, o artigo 116 do mesmo Código:

«Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:

I. Tratando-se de situação de fato, desde o momento em que se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios;

II. tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos do direito aplicável.»

Cuidando, especificamente, do imposto de importação, reza o art. 19 do CTN:

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

Também a respeito do tema, dispõem os arts. 1º e 23 do Decreto-lei nº 37, de 18-11-66:

«Art. 1º O imposto de importação incide sobre mercadoria estrangeira e tem como fato gerador sua entrada no território nacional».

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

Já decidi, em primeira instância, e neste Egrégio Tribunal já votei no sentido de que a norma do art. 23 do D.L. 37/66, que altera o art. 19 do CTN, não tem validade, porque o CTN, sendo lei complementar, é de hierarquia superior ao decreto-lei mencionado.

Argumentei, então, que o CTN, no seu art. 19, fixou, de modo claro, o momento da ocorrência do fato gerador: a entrada da mercadoria estrangeira no território nacional. O art. 23 do D.L. 37/66 simplesmente cria regra nova, distinguindo onde o CTN não distingue.

Nos últimos meses, todavia, porque sabia que a questão seria trazida a este Egrégio Plenário, passei a meditar no assunto, disposto a reexaminar a matéria, em termos científicos.

E assim fiz.

Do feito.

Na verdade, o Cód. Tributário Nacional, no art. 19, estabelece uma si-

tução fáctica caracterizadora da hipótese de incidência tributária do imposto de importação: a entrada do produto estrangeiro no território nacional.

Esta é a situação definida em lei como necessária e suficiente à ocorrência da hipótese de incidência em apreço (CTN, art. 114).

Por se tratar de situação de fato, verificando-se a circunstância material — a entrada da mercadoria no território nacional — tem-se o fato imponível, ou a realização, no mundo das coisas, da hipótese de incidência tributária descrita, *in abstracto*, na lei (CTN, art. 116, I).

Em princípio, seria assim.

Mas acontece que o C.T.N., no art. 116, é expresso no prescrever: «salvo disposição de lei em contrário».

O CTN, ao fazer a ressalva, fala em «disposição de lei em contrário».

Admite, pois, que situações de fato caracterizadoras da hipótese de incidência, pelo próprio CTN descritas, possam sofrer alteração por outra lei, não distinguindo entre lei ordinária ou lei complementar.

Assim, estou em que, conjugando a norma do art. 19 do CTN com as disposições inscritas nos arts. 114 e 116, do mesmo estatuto tributário, não há como deixar de emprestar validade ao que está prescrito no art. 23 do Decreto-lei nº 37, de 1966.

Por outro lado, após maior estudo da matéria, forte em José Souto Maior Borges (Lei Complementar, R.T. 1975; Normas Gerais de Direito Tributário, RDP, 31/251), incluindo-me a acolher o entendimento no sentido de que não há superioridade hierárquica entre lei complementar e lei ordinária.

O que acontece é que há um campo delimitado, pela Constituição, para atuação daquela. Comportando-se ela dentro no campo estabelecido

pela Constituição, não a atinge a lei ordinária. Extrapolando de seu campo, não vale senão como lei comum, não sendo satisfatório, em termos científicos, invocar a «superioridade formal» que decorre do quorum qualificado para a sua elaboração, por isso que «a exigência desse quorum não implica numa prevalência hierárquica da legislação complementar, como ilação necessária» (José Souto Maior Borges, RDP 31/257).

O Cód. Trib. Nacional não pode ser alterado, senão por lei complementar, na medida em que contém normas gerais de direito tributário (C.F., art. 18, § 1º) ou as normas gerais mencionadas no art. 8º, XVII, C, da Constituição.

Fora daí, é lei que pode ser alterada por lei ordinária, no campo federal. Com relação aos demais entes políticos — Estados e Municípios — não valeria, porque inconstitucional.

Na verdade, é por demais difícil estabelecer um conceito de norma geral tributária, ou fixar um critério diferenciador de norma geral e norma não geral, ou específica, ou particular.

Isto é verdade.

Mas me parece evidente, por outro lado, que a definição de situações fácticas ou jurídicas, caracterizadas de hipótese de incidência tributária, não cabe no conceito de norma geral tributária.

Sendo assim, força é convir que a regra do art. 19 do CTN poderia ser alterada por lei ordinária.

Destarte, as regras inscritas no art. 19 do C.T.N., e artigos 1º e 23 do Decreto-lei nº 37, de 18-11-66, seriam compatíveis: em se tratando de mercadoria para consumo, prevaleceria a regra do art. 23 do D.L. 37/66. Em caso de não se tratar de mercadoria para consumo, teria aplicação o art. 19 do C.T.N., e art. 1º do D.L. 37/66.

Determina a aplicação das regras em apreço, é bem de ver, a natureza do produto importado.

Cumpra distinguir, então, mercadoria despachada para consumo, de mercadoria que não é despachada para consumo. Ou, noutras palavras, cumpre verificar e determinar o que é mercadoria destinada a consumo e mercadoria que não é destinada a consumo.

O eminente Ministro Décio Miranda, no voto que proferiu na AMS nº 77.431 — RJ, lecionou, com a sua habitual clareza:

«Na verdade, porém, não há texto legal que autorize distinção entre mercadoria importada para consumo e mercadoria não importada para consumo. Toda mercadoria importada supõe-se que seja para consumo. A expressão «para consumo» vem da antiga denominação do imposto de importação, que se chamava «direito de importação para consumo». Sempre que incidia imposto de importação, era direito de importação para consumo. Não havia então, como hoje não há, dois impostos de importação».

O douto Ministro Jarbas Nobre, que é, reconhecidamente, autoridade na matéria, porque especialista e professor de Direito Tributário, também ensina que não há norma legal que estabeleça a distinção em apreço. A expressão «mercadoria para consumo», para S. Exa., remonta à antiga fórmula adotada pela Nova Consolidação das Leis das Alfândegas» (AMS nº 77.431 — RJ).

De fato, não há norma caracterizadora da natureza do produto importado: mercadoria despachada para consumo e mercadoria que não é despachada para consumo.

O que me parece, todavia, é que não se torna necessária a existência de norma com tal finalidade.

Consumo, derivado do verbo consumir, segundo o Aurélio, quer dizer: ato ou efeito de consumir; gasto; aproveitamento dos produtos.

Consumir, na verdade, pode significar destruir. Quer dizer, também, gastar, utilizar, aplicar, empregar.

Porque o que se usa, o que se utiliza, o que se aplica, em razão do uso, da utilização, da aplicação, se consome, porque se desgasta.

Entendo que a lei — o art. 23 do D.L. 37/66 — quando expressa — «mercadoria despachada para consumo» — quer dizer: mercadoria importada para ser usada, para ser utilizada, para ser aplicada, ser empregada.

De regra, toda mercadoria é importada para esse fim.

A inexistência, pois, de norma legal, que fizesse a distinção entre mercadoria para consumo de mercadoria que não é para consumo, não tem relevância.

A distinção pode assumir relevância, sim, quando se pretender a aplicação do art. 19 do CTN. Porque, nesse caso, devendo-se fugir da regra geral (toda mercadoria é importada para consumo, nos termos retro — enunciados), para o fim de aplicar regra especial (importação de mercadoria que não seja para consumo, nos termos retro enunciados), então seria necessária a existência de norma estabelecidora da regra especial, ou excepcional.

Diante do exposto, entendo aplicável a norma inscrita no art. 23 do D.L. 37, de 1966. Retornem os autos à Turma, para julgamento da apelação.

#### VOTO

O Sr. Ministro Justino Ribeiro: Acompanho, pela sua conclusão, o voto que acaba de proferir o eminente Ministro Carlos Mário Velloso.

Embora entenda que qualquer dispositivo do Decreto-lei 37/66, que colida com disposição do Código Tributário Nacional, não pode prevalecer, visto como este, como lei complementar, é hierarquicamente superior àquele Dec.-lei, parece-me que, no caso sob exame, inexistente incompatibilidade entre os dois textos cotejados.

Na realidade, o disposto no art. 114 do C.T.N., permite que lei ordinária determine o momento preciso da ocorrência do fato gerador.

Foi o que sabiamente determinou o art. 23 do Dec.-lei 37/66.

A entrada em território nacional, referida no art. 119 do C.T.N., poderia dar margem a uma série de dúvidas, que são espancadas pelo mencionado art. 23 do Dec.-lei 37/66.

#### VOTO

O Sr. Min. Amarílio Benjamin: Srs. Ministros, o Código recomenda que no Incidente de Uniformização de Jurisprudência os juizes do Tribunal se manifestem expressamente.

É certo que a regra pode ser interpretada sem o rigorismo da literalidade do texto, porquanto, se o incidente tem por base decisões conflitantes das Turmas ou Câmaras do Tribunal, cujo Plenário vai assentar a melhor orientação, qualquer dos Ministros, no nosso caso, por exemplo, pode votar, reportando-se ao pronunciamento que haja emitido na Turma a que pertencer.

Tive oportunidade de examinar a matéria em julgamentos da Segunda Turma, da qual fiz parte durante algum tempo. Entretanto, não deixarei de, nesta assentada, desenvolver duas ou três observações a respeito do tema, reiterando a conclusão a que anteriormente havia chegado.

O homem comum muitas vezes admira-se de como os intérpretes do direito o aplicam, porque não é ou não está fora da previsão que, em face de determinado texto, haja duas ou três fórmulas diferentes de encará-lo ou, embora unidas na conclusão, as justificações divirjam na sua essência. E é essa maneira peculiar, contudo, que constitui a vida do direito na sua prática, na sua vivência.

No caso dos autos, vimos nós o voto erudito como sempre do Sr. Ministro Carlos Mário Velloso, em que S. Exa. apresenta e examina diversos aspectos do problema, para emitir o seu juízo definitivo, a começar da consideração de ser ou não o Código Tributário Nacional uma lei complementar e, como tal, não pode ser modificada pela lei ordinária.

Ora, precisamente sobre esse por menor, tenho dito, em outras oportunidades, que se pode entender o Código Tributário Nacional como uma lei de preceito geral, de princípios básicos do sistema tributário, mas, antes de tudo, não é ele lei complementar, porque não foi votado sob os critérios constitucionais característicos de lei complementar. Se lei complementar fosse, realmente, estaria em grau de superioridade em relação à lei comum e, por isso mesmo, a reforma, que não atendesse aos critérios próprios, não deveria ser aceita.

Todavia, em relação ao Código Tributário Nacional, a prática desautoriza qualquer restrição, pois o mesmo tem recebido, desde os seus princípios, modificações através de decretos-leis e leis ordinárias. Agora, em consequência, que esse problema não seja fundamental na apreciação da matéria.

Em segundo lugar, também, pelo menos de minha parte, não considero que o Decreto-lei nº 37 tenha pretendido modificar o Código

Tributário Nacional. Não foi essa a intenção do Legislador.

Penso que o Decreto-lei nº 37 e o Código Tributário Nacional se completam na definição do fato gerador do imposto de importação, e a razão é muito simples: o Código tem como fato gerador a entrada da mercadoria no território nacional. Obedecido o dispositivo na sua letra, o intérprete teria que encontrar um critério que, na realidade, materializasse a ocorrência da situação a que a lei se refere, isto é, seria a entrada da mercadoria no território nacional o momento em que o navio ou veículo transportador cruzou a linha ou o limite do território nacional? Seria a chegada ao porto ou ponto de desembarque?

Dentro dessas indagações, as mais diversas hipóteses surgiriam, dando lugar sempre a dúvidas.

Por isso, entendo que o art. 23 do Decreto-lei nº 37 completa e explica a disposição do art. 19, esclarecendo que se tem como entrada no território nacional a data do registro ou a data da declaração para o desembarque.

É uma fórmula prática, e que, na verdade, põe a lei de acordo com os fatos.

Na hipótese, além disso, há que ressaltar ainda que a orientação do Decreto-lei 37, de algum modo, corresponde a outras disposições legais. Como é sabido, o fato de a mercadoria entrar ou chegar ao porto e ser levada para os armazéns, não implica no início do despacho aduaneiro. O importador pode desinteressar-se. Pode, do mesmo modo, em relação à mercadoria que adquiriu do estrangeiro, requerer regime especial, como o do entreposto, e o desembarque não se inicia e não se tem como aplicável a alíquota dessa data, relativamente à cobrança do tributo.

O art. 23, nessas condições, está perfeitamente justificado pelo siste-



ma legal do imposto de importação e corresponde a um complemento necessário do art. 19 do Código Tributário Nacional.

Com essas razões, e reportando-me, ainda, ao voto que proferi na APMS 76.549, ponho-me de acordo com o Sr. Ministro Relator.

É meu voto, Sr. Presidente.

### VOTO

O Sr. Min. Armando Rollemberg: Sem embargo de estar de acordo com o brilhante voto proferido pelo Sr. Ministro Carlos Mário Velloso, desejo acentuar que, data venia do que foi afirmado por S. Exa., entendendo que foram previstos no Código Tributário Nacional, outros regimes, outras hipóteses que não a da introdução da mercadoria diretamente para o consumo. Por isso mesmo é que o art. 23 tem sua razão de ser. Esses outros regime, salvo engano de minha parte, são: as importações vinculadas à exportação, em que, na realidade, a mercadoria entra no Brasil, mas sem ser para consumo; aquela hipótese em que a mercadoria é colocada em entreposto aduaneiro, podendo ser reexportada sem ser introduzida no País, ou neste ingressar para consumo; as que são importadas para entreposto industrial em que a matéria-prima é utilizada e reexportada, sob a forma de produto manufaturado, ou não introduzida no País, e destinada a consumo.

Esses elementos, ao invés de contrariarem, corroboram o acerto do voto do Sr. Ministro Carlos Mário Velloso entendendo aplicável o art. 23 do Decreto-lei 37.

### VOTO (VENCIDO)

O Sr. Min. José Néri da Silveira: Discute-se acerca da compatibilidade da norma do art. 23

do Decreto-lei nº 37/1966, que considera ocorrido o fato gerador do imposto de importação de mercadorias para consumo na data em que o importador registra a declaração dos bens na repartição aduaneira.

Tenho entendido, em matéria de importação, à vista do art. 19 do Código Tributário Nacional, que o desembaraço aduaneiro há de fazer-se, em conformidade com a legislação tributária vigente à data da ocorrência do fato gerador, que é a entrada da mercadoria no território nacional. No julgamento da Apelação em Mandado de Segurança nº 77.593 — SP, de expresso, não acolhi o entendimento segundo o qual, em se tratando de bens destinados ao consumo, na data do registro, na repartição aduaneira, da declaração de importação, é que se considera ocorrido o fato gerador do imposto aduaneiro, e não na da entrada da mercadoria no território nacional.

Não tenho como possível invocar o art. 23 do Decreto-lei nº 37/1966, em face da norma do art. 19 da Lei nº 5.172, de 25-10-1966, Código Tributário Nacional, diploma de hierarquia superior à lei ordinária, que reza:

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

A Lei nº 5.172/1966, de acordo com o art. 7º do Ato Complementar nº 36, de 10-3-1967, regula o Sistema Tributário Nacional e estabelece, com fundamento no art. 18, § 1º, da Constituição, as normas gerais de direito tributário, aplicáveis à União, aos Estados, Distrito Federal e aos Municípios.

A propósito desse diploma, anotou Aliomar Baleeiro:

«As disposições do CTN são apresentadas, em seu art. 1º como «normas gerais». Mas o § 1º do artigo 18 da CF de 1969

estatui que «lei complementar estabelecerá normas gerais de Direito Tributário e regulará as limitações constitucionais do poder de tributar». «Lei complementar», na CF de 1969, distingue-se da lei ordinária, porque deverá ser votada pela maioria absoluta dos Senadores e Deputados (art. 50 da CF). Essa distinção não existia na Constituição de 1946 nem a introduziu a Emenda Constitucional nº 18, de 1965, que aliás se refere a leis complementares. Essa circunstância poderá suscitar dúvidas à sobrevivência do CTN em bloco. Acreditamos que são insubsistentes, por que permanecem em vigor as várias leis ordinárias reguladoras de dispositivos constitucionais da Carta Política de 1946, muito embora a de 1969 tenha exigido, para alguns assuntos, o processo legislativo da lei complementar. Evidentemente, agora, só poderão ser alteradas por esse processo. Mas a lei ordinária com caráter de complementar, segundo a Constituição de 1946, não perde a sua vigência quando, para o caso, seja hoje necessário o processo do art. 50 da CF» (**Direito Tributário Brasileiro**, 5ª edição, Forense, págs. 58/59.)

À sua vez, o ilustre professor José Afonso da Silva, acerca das normas gerais de direito tributário, escreveu:

«A Constituição vigente, delineando a autonomia do direito tributário, inclusive em face do direito financeiro, manda que lei complementar estabeleça normas gerais de direito tributário, disponha sobre os conflitos de competência nessa matéria entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, e regule as limitações Constitucionais do poder de tributar (artigo 18, §

1º). Em verdade, todo o conteúdo dessa lei complementar envolve limitações ao poder de tributar, uma vez que disciplina as relações de tributação entre seus sujeitos ativos (União, Estados, Distrito Federal e Municípios).

Trata-se de lei federal de aplicação nacional, sentido em que compreendemos as chamadas leis nacionais. Está, hoje, consubstanciada, basicamente, no Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 25-10-1966). (apud **Curso de Direito Tributário**, coordenação de Ruy Barbosa Nogueira, Sistema Tributário Nacional, 1975, págs. 21/22).

Tenho, dessa sorte, por primeiro, que a matéria não pode ser visualizada sem que se considere a distinção hierárquica vigente no sistema brasileiro, entre »Lei Complementar« e «Lei Ordinária», discrimine que se põe na vigência do atual sistema constitucional e não ocorria quando vigorante a Constituição de 1946. Não se tratando, ambas, de leis de nível constitucional, entendem-se como legislação ordinária, lato sensu. Não se pode, porém, deixar de considerar a evidente superioridade hierárquica, da primeira sobre a segunda, para os fins de impedir, em caso de conflito, opere esta contra aquela.

Desse modo, se a Lei nº 5.172, de 25-10-1966, foi erigida a nível de Lei Complementar, pelo caráter de Código Tributário Nacional, que lhe emprestou o Ato Complementar nº 36, de 13-3-67, dispondo basicamente sobre o que se encerra no âmbito do art. 18, § 1º, da Constituição, penso que nenhuma regra de legislação ordinária, stricto sensu, pode prevalecer, quando em aberto dissídio com disposição desse Código, tal como sucede com o art. 23 do Decreto-lei nº 37/1966, em face do art. 19 do CTN.

De outra parte, sendo a disposição do art. 19 da Lei Complementar em causa, a propósito do imposto sobre importação, regra geral de direito tributário federal, não se pode deixar de compreendê-la, também, como definidora de um regime de limitação ao poder de tributar, objetivo central da norma do § 1º, do art. 18 da Constituição, onde se quer, precisamente, resguardar a situação do contribuinte perante dito poder. O art. 19, ao estipular, quanto à importação, que o imposto tem como fato gerador a entrada dos produtos estrangeiros no território nacional, define preceito de evidente significação na defesa do contribuinte contra a eventual disponibilidade do poder de tributar, que não ficaria, de contrário, com restrição para seu exercício, não houvesse essa norma superior, pois poderia a própria administração, por meio do órgão competente, definir um sistema mais gravoso para o desembaraço aduaneiro de certa mercadoria, que já ingressara no País. É de indagar-se, portanto: não constitui a definição do art. 19 do CTN matéria de evidente interesse constitucional, no que concerne à garantia do contribuinte, perante o poder de tributar? Previu-se, aí, momento certo em que o fato gerador sucede no processo de importação. A lei do imposto a ser invocada é a que estiver vigorando no instante do ingresso da mercadoria no território nacional. Trata-se, pois, de uma garantia do contribuinte: depois da entrada da mercadoria no território nacional, o imposto a ser pago, na importação, não se pode agravar. Por via de conseqüência, dá-se, por igual modo, no art. 19 do CTN, limitação ao poder de tributar, no concernente a mercadoria que já ingressou no território nacional.

Não se diga, de outro lado, que esse fato previsto é impreciso, porque não se poderia afirmar, com segu-

rança, em todos os casos, a data exata em que a mercadoria deu entrada no território nacional. Penso que, embora pendente de verificação, caso a caso, certo é que não se discute, de forma geral, que está no território nacional a mercadoria, quando o navio chega ao porto de destino. Nas demais hipóteses, cumprirá, em existindo dúvida, comprovar se, no momento em que passou a vigor a legislação impugnada, a mercadoria já se encontrava, realmente, no território nacional, segundo seu conceito jurídico próprio. De qualquer sorte, há um conceito de «território nacional». A circunstância de poder discutir-se, às vezes, se a mercadoria já estava, ou não, no território nacional, constitui insegurança menor ao importador e contribuinte, do que admitir-se que a legislação do tributo possa ser modificada no espaço entre o ingresso da mercadoria no território nacional e o início do processo administrativo, burocrático, de seu desembaraço aduaneiro. Podendo alterar-se o tributo por mero ato administrativo, entre a chegada da mercadoria no território nacional e o registro da declaração de importação na repartição competente, certo é que o importador ficará exposto, em concreto, a modificações gravosas do tributo, ao talante da Administração.

Respeita, pois, o art. 19 do CTN, também, à norma do art. 18, § 1º, da Constituição, quanto à limitação constitucional do poder de tributar. Não compreendo, assim, data venia, que outra norma, de hierarquia inferior, possa definir fato gerador diverso, tal como acontece com o art. 23 do Decreto-lei nº 37/1966. Qualquer seja a destinação da mercadoria importada, o fato gerador ocorre com sua entrada no território nacional, devendo o imposto ser pago, de acordo com a legislação então vigente.

O art. 23 do Decreto-lei nº 37, ademais, não pode ser lido, isoladamente, fora do sistema no próprio diploma definido. Não está, de outra parte, o dispositivo no Capítulo que trata da «incidência do imposto», mas, sim, no que regula seu cálculo e recolhimento. No Capítulo I, dispõe, todavia, o Decreto-lei nº 37, acerca do momento da incidência do tributo da ocorrência de seu fato gerador, qual o prevêem o art. 1º e seu parágrafo único, guardando a disposição do art. 1º plena conformidade com o art. 19 do CTN, estando, apenas, no parágrafo único, complementada a definição, na ocorrência de hipótese especial nele descrita. O fato não pode ser nenhum outro: nem o despacho, nem o requerimento de despacho, o que pode acontecer muito tempo, inclusive, depois do ingresso da mercadoria no território nacional, já alteradas as normas do tributo.

Não passou essa situação sem a observação do eminente Ministro Decio Miranda, quando, examinando em junho de 1975, a *quaestio juris*, assentou, na AMS nº 74.590:

«Não podia o art. 23 do citado Decreto-lei nº 37 fixar o fato gerador em outro momento, a data do registro da declaração de importação, o que constitui contradição com o seu próprio artigo 1º e ofensa à lei de hierarquia mais alta, o Código Tributário Nacional. O art. 23 deve ser inadvertida repetição do art. 165, § 1º, da antigüíssima Nova Consolidação das Leis das Alfândegas e Mesas de Rendas (Circular nº 17, de 20 de abril de 1894, do Ministro Felisbello Freire), segundo o qual as mercadorias sujeitavam-se ao pagamento «dos direitos que vigorarem ao tempo em que forem postas em despacho». De outro lado, não aproveitada à impenetrante a circunstância de se

achar em entreposto alfandegado a mercadoria no momento em que editada a disposição mais benéfica, visto que o regime de entreposto aduaneiro apenas suspende o pagamento dos tributos, mas não desloca o momento da sua incidência (art. 79 do Decreto-lei nº 37 citado).»

Do exposto, confirmando meus votos anteriores, data venia, estou em que o art. 23 do Decreto-lei nº 37/1966 é incompatível com a norma do art. 19 do CTN, e assim ininvocável para os efeitos de verificação do fato gerador do imposto de importação.

#### VOTO (VENCIDO)

O Sr. Ministro Jarbas Nobre: Ouvi com agrado, não o voto, mas a aula que acaba de ser dada pelo Ministro José Néri da Silveira.

Em verdade, o Código Tributário Nacional como Lei Complementar, é de hierarquia superior ao Decreto-lei nº 37, de 1966.

Desse modo, deve prevalecer.

Este ao definir o fato gerador do imposto de importação, fá-lo indecisa e contraditoriamente pois que enquanto no parágrafo único, art. 1º, adota a fórmula do Código (entrada da mercadoria no território nacional), no artigo 23, de modo incompreensível, situa-o na data do registro da declaração de importação na repartição aduaneira, como que a ressuscitar a vetusta e superada disposição do § 1º, art. 165 da Nova Consolidação das Leis das Alfândegas de 1894, que se apoia em normas que recuam a Regulamento de 1860 (distribuição da nota que submete a mercadoria a despacho).

O Código adotou critério certo e decorre da aplicação de método de indiscutível avanço científico elaborado no decorrer de mais de um século.

Alfredo Augusto Becker deixa nítido à página 368 de seu Teoria Geral do Direito Tributário, que

«a regra jurídica de tributação que tiver escolhido para «base de cálculo... o fato material da introdução de uma coisa, dentro de uma zona geográfica ou jurídica», terá criado tributo com o gênero jurídico do imposto de importação.

Todo o fato (ato, fato, estado de fato) é modificação no mundo. O mundo compõe-se de fatos, em que novos fatos acontecem. O estado de fato é o fato que aconteceu e permanece e que, por isto pode ser contemplado: ou no «momento» em que acontece (portanto, como «fato» ou sob ângulo de sua «duração continuada» (portanto, como «estado de fato»). Porém a existência desta coisa, no momento de sua introdução naquele lugar, é «fato» material.

Também é necessário separar o fato que atua como «causa» do fato que resulta como efeito.

Ao se dizer «introdução de uma coisa», deve-se, desde logo, distinguir entre o «introduzir» e a «coisa introduzida no momento da introdução». A base de cálculo do imposto de importação não é o introduzir, mas a «coisa introduzida» no momento da introdução; noutras palavras, o fato material da introdução da coisa dentro da zona geográfica ou política».

O fato que define e caracteriza o imposto de importação, é a introdução da coisa no território nacional.

Sua submissão a despacho é fato superveniente que se ostenta meramente como estado de fato.

Não define, assim, fato gerador, vez que este já ocorreu.

Tenho que a melhor compreensão é a exposta pelo Ministro José Néri da Silveira.

Por isto, fico com S. Exa.

## VOTO

O Sr. Min. Paulo Távora: As duas sedes legais da matéria são de 1966, uma de outubro (Lei 5.172) e outra de novembro (Decreto-lei nº 37). Ambas com início de vigência no primeiro dia de 1967 (arts. 218 e 178).

Ao serem promulgadas, estava em vigor a Constituição de 1946 com a Emenda nº 18 sobre a reforma tributária, de 1º de dezembro de 1965. Não havia à época previsão constitucional para lei complementar sobre normas gerais de direito tributário. Tratava-se de regulação aplicável à União, aos Estados e Municípios que o Ato Complementar nº 36 denominou de Código Tributário Nacional na véspera da vigência da Constituição de 1967. Foi o novo estatuto político que deu maior hierarquia legislativa à disciplina da matéria (art. 19, § 1º).

O Código antecedeu a lei do imposto de importação e se alguma divergência se estabelecesse fora do âmbito geral e comum às pessoas integrantes da trindade federativa, haveria de prevalecer a norma especial e restrita à União.

O art. 1º do Decreto-lei 37 repete o art. 19 do Código a dizer que o fato gerador do imposto de importação é a entrada dos bens estrangeiro no território nacional. Não deparo, com a devida vênia, incompatibilidade a propósito entre a lei tributária geral e a singular. Esta pode fixar o momento do ingresso pelo início da penetração na fronteira aérea, marítima ou interior ou por alguma estação do percurso ou do destino. A entrada desenha-se, assim, ou por um ponto ou uma linha segundo a conveniência do legislador.

A hipótese de incidência não se define necessariamente pela transposição instantânea dos limites nacionais. O Código Tributário remete à lei ordinária a configuração do fato gerador (art. 97, item III). Mesmo, pois, prevalecesse sua hierarquia, o Decreto-lei 37/66 podia adotar, como fez, determinação própria em relação ao tipo de importação para consumo, a saber: a declaração do importador à repartição fiscal de integrar à economia brasileira o bem estrangeiro chegado ao território nacional:

«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».

O fato físico da entrada não é, de ordinário, suficiente para gerar a obrigação tributária. O trânsito do produto alienígena pelo nosso território ou a destinação à zona franca do país, a hipótese de reexportação e, sobretudo, a possibilidade de abandonar as mercadorias depositadas na Alfândega, evidenciam que o pressuposto da incidência é complexo. Os elementos objetivos, a condição estrangeira da coisa e sua presença no espaço nacional, associados ao ato de vontade da declaração, compõem a situação jurídica da entrada (Código, art. 114, item II).

Se o mero ingresso gerasse o imposto, caberia ao Fisco lançar o importador pelos bens entrados. A falta de desembaraço não autoriza, porém, a cobrança mas configura abandono após exaustão dos prazos marcados:

«Art. 58: Considera-se abandonada a mercadoria que permanecer nos recintos aduaneiros além dos prazos e nas condições a seguir indicadas:

I — 30 dias após a descarga ou a arrematação sem que tenha sido iniciado seu despacho».

Ruy de Melo e Raul Reis em seu **Manual do Imposto de Importação**, observam (pág. 45):

«A simples entrada física do produto estrangeiro no território nacional, como já assinalado, não é suficiente, sendo necessário que a mercadoria entre no País para fins de consumo, com a finalidade de ser incorporada à economia nacional».

Finalmente, Allomar Baleeiro, ao comentar o art. 19 do Código Tributário Nacional, não denuncia incompatibilidade com a determinação do fato gerador em momento posterior à introdução material, verbis.

«O art. 23 do Decreto-lei n.º 37/66 estabelece o critério para fixação da data do fato gerador — a da disposição do art. 44 do mesmo diploma, isto é, a da nota que inicia o despacho aduaneiro, salvo o caso do parágrafo único do art. 1.º, «mercadoria desaparecida» (**Direito Tributário Brasileiro** — 6ª edição, pág. 126).

O conceito de «entrada» não é apenas físico mas jurídico. Requer o fato do ingresso e o ato de nacionalizar, isto é, de destinar a mercadoria estrangeira ao consumo no país. É também a colocação mais consentânea com a realidade. Pois se a mera transposição das fronteiras fosse bastante, haveria dificuldade de apurar o momento do fato gerador para a carga transportada por navio ou avião. A rota que demandasse travessia alternada de pontos dentro e fora das 200 milhas ou a chegada a portos ou aeroportos intermediários antes do destino dos bens importados, suscitariam perplexidades na determinação do tempo e lugar do fato gerador, incompatíveis com a precisão e a segurança da obrigação tributária.

Por essas razões, dou pela legitimidade da regra do art. 23 do Decreto-lei 37/66.

#### VOTO

O Sr. Min. Aldir G. Passarinho: Meu entendimento tem sido no sentido da prevalência do art. 23 do Decreto-lei nº 37/66. Dúvidas têm realmente surgido sobre a questão da possibilidade de modificação da norma instituída no art. 1º do Código Tributário Nacional, pelo art. 23, considerando-se a questão de hierarquia das leis. Não me parece, na verdade, que se trate de revogação ou não, pelo art. 23, do princípio instituído no art. 19 do Código Tributário Nacional e que, aliás, corresponde ao art. 1º do próprio Decreto-lei 37/66. Não se precisa discutir a incompatibilidade de tais normas legais, porque me parece que, de fato, o art. 23 dá a conceituação jurídica do fato gerador do art. 1º do Código Tributário Nacional, fixando o que deve ser considerado «território nacional», para fins tributários relativos ao imposto de importação. Pretende-se, segundo o brilhante voto do eminente Sr. Ministro Néri da Silveira, que o fato gerador surgiria com a chegada da mercadoria ao porto. Mas, onde a norma legal para tal conceituação? Teremos, então, de fazer uma construção jurídica para procurar determinar o fato gerador, situando-a no conceito do art. 1º do Código Tributário Nacional. Mas o que se deve considerar como «chegada do navio ao porto nacional»? É o momento em que o navio desce suas âncoras no porto? É aquele em que se inicia o desembarque da mercadoria? É o em que ele faz o acostamento? Ou, ainda, o instante em que o navio transpõe as linhas porventura definidas em normas da Marinha como aquelas de limitação do porto? Antigamente o mar territorial era de 12 milhas. Com o advento do Decreto-lei 1.098/70 passou o mar ter-

ritorial a ser de 200 milhas, e a partir de tais limites, inclusive no espaço aéreo, se exerce a soberania do Brasil, conforme dispõe o art. 2º daquele diploma legal. Então, por aí teríamos que a entrada no território nacional, para fins da fixação do momento do fato gerador seria o momento exato em que o navio ultrapassa a linha divisória das 200 milhas? Então, haveria necessidade de uma definição.

O Sr. Min. José Néri da Silveira: Todas as imprecisões invocadas por V. Exa. não levariam nunca à conclusão de que a chegada, ao território nacional, já não se estivesse efetivamente certa, quando se descarrega a mercadoria. A admitir-se a prevalência do disposto no art. 23 predito, estar-se-ia a dar, como data de ocorrência do fato gerador, o despacho quando a mercadoria há muito saiu de bordo, estando nos armazéns do porto de destino. Então, é evidente que há muito, o navio já chegou. Daí, data venia, não cabe levar essas dúvidas ao ponto de consideração que a definição do art. 23 tenha o caráter evidenciador da chegada da mercadoria ao território nacional.

O Sr. Min. Aldir G. Passarinho: A vigência de uma norma tributária, estabelecendo um tributo ou majorando sua alíquota, se dá em determinado momento. Então tem-se de fazer a verificação do momento exato da incidência, em razão do fato gerador. Quando o navio descarrega sua mercadoria ou acosta ao cais, ele realmente já entrou no território nacional. Mas, entre o momento de entrada no território nacional — sob o ponto de vista de conceituação do mar territorial das 200 milhas — e o apontamento, há um espaço de tempo, e a vigência da lei tributária poderá ser, exatamente, nesse espaço de tempo. Diariamente, e nas horas mais variadas, entram navios no nosso mar territorial ou chegam ao

porto. Inúmeros são os atos de modificação de alíquotas do imposto de importação. Há, deste modo, que fixar-se um momento exato para o fato gerador. A não se admitir que seja o de ultrapassagem da linha delimitadora das 200 milhas — e isto seria irreal, até porque o comandante do navio teria de fazer assentamentos a respeito no livro de bordo e este ser consultado todas as vezes em que houvesse desembaraço de mercadorias — há de conceituar-se o que deva ser considerado, para fim jurídico-tributário «território nacional». Estou focalizando este aspecto para mostrar que realmente há necessidade de tal conceito para daí ter-se o exato momento do fato gerador. E isto justamente é o que fez o art. 23 do Decreto-lei nº 37/66. Então, na verdade, o que se procura aqui fixar é o momento exato da incidência tributária, em razão do fato gerador. E, portanto, tem-se de fixar o momento em que ele ocorre.

Assim, a meu ver, embora tenha me impressionado com as razões do Sr. Ministro Néri da Silveira, como sempre excelentemente expostas, prefiro manter o entendimento que já firmara a respeito, compreendendo que é válido o art. 23 do Decreto-lei nº 37/66, que não conflita com as normas do art. 19 do Código Tributário Nacional nem com as do art. 1º, mas antes com elas se compatibiliza.

Meu voto, assim, em conclusão, é no sentido de que a jurisprudência deste tribunal fique uniformizada pela aplicação do art. 23 do Decreto-lei nº 37/66.

#### VOTO

O Sr. Min. José Dantas: Sr. Presidente, a esta altura do debate, dispense-me de tecer considerações sobre o conflito de hierarquia de leis, interessante ao fato. E o faço porque, lei ordinária ou complementar,

o Código Tributário Nacional adotou, no seu art. 116, autorização para que, em relação aos fatos, possa a lei ordinária conceituá-los, independentemente da ocorrência física do fato considerado.

Consultado o art. 19, em apontar o fato real da entrada da mercadoria no território nacional como fonte de geração do Tributo de Importação, mas admitida a compreensão legal acima salientada, não vejo óbice na definição conceituada no art. 23 do Decreto-lei nº 37. A meu ver, tal definição está evidentemente autorizada pelo art. 116 do Código Tributário Nacional, quer este diploma tenha natureza de lei complementar, quer de lei ordinária.

Por essas considerações, Sr. Presidente, mantenho a adesão que de antes já emprestava à orientação das Turmas, no sentido da prevalência do art. 23 como forma de estudo e compreensão do momento de evidência do fato gerador do Imposto de Importação.

Acompanho, portanto, o eminente Ministro Relator.

#### VOTO

O Sr. Min. Lauro Leitão: Sr. Presidente, as considerações que irei expender se harmonizam, em parte, com todos os votos até agora proferidos. É sabido que o Direito Positivo Brasileiro é constituído de várias leis, de várias normas legais. A Constituição do País é rígida. Por isso, as leis, as normas jurídicas não estão todas situadas no mesmo plano, mas, pelo contrário, obedecem a uma hierarquia, a uma gradação. Assim, nessa ordem de idéias, eu coloco em primeiro plano a Constituição Federal que é, em regra, promulgada por uma Assembléia ou Congresso Constituinte, no exercício do Poder Constituinte de primeiro grau, ou originário.



O Povo, por direito natural, é o titular do Poder Constituinte Originário. Como não mais é possível a prática da democracia direta, então, o povo delega o exercício do Poder Constituinte a representantes seus, para exercê-lo em seu nome e em seu favor.

Ao lado da Constituição Federal eu colocaria o Ato Institucional nº 1, de 9 de abril de 1964, que foi editado pelos representantes de uma revolução vitoriosa, pois que toda revolução vitoriosa traz no seu bojo, insito, o Poder Constituinte Originário, ou de primeiro grau. Colocaria, ainda, ao lado da Constituição, a Emenda Constitucional, que é votada e promulgada, não em nome do Poder Constituinte de primeiro grau, mas por aqueles que detenham o poder constituinte de segundo grau, que está, portanto, limitado às regras da Constituição. No caso do Brasil, é ele exercido pelo Congresso Nacional. E se coloco a emenda constitucional ao lado da Constituição é porque ela tem a mesma posição hierárquica, a mesma força normativa, eis que se fosse norma de grau inferior não poderia alterar a Constituição. Abaixo da Constituição e abaixo do Ato Institucional eu colocaria, no mesmo plano, as leis complementares e os atos complementares. É que a lei complementar, segundo a nossa Constituição, depois de aprovada pelo Congresso Nacional, mediante o **quorum** da maioria absoluta, é sancionada pelo Presidente da República.

A lei complementar, assim, se situa logo abaixo da Constituição, estando ao lado do ato complementar, que se situa logo abaixo do ato Institucional. Abaixo da lei complementar e do Ato Institucional eu colocaria as leis ordinárias. As leis ordinárias, se subdividem em leis ordinárias propriamente ditas, decretos-leis, leis delegadas e decretos legislativos.

Abaixo, seguindo a ordem hierárquica, decrescente, eu colocaria os decretos regulamentares, as resoluções do Congresso Nacional e os regimentos internos dos Tribunais, todos no mesmo plano.

Ora, aqui se questiona se o Código Tributário Nacional é uma lei ordinária comum, ou se tem a categoria de lei complementar.

Eu considero, e não estou sozinho neste ponto, como lei de hierarquia superior à lei ordinária propriamente dita. Já a Emenda Constitucional nº 18, de 1965, à Constituição de 1946, previa que as leis tributárias ou os códigos tributários fossem instituídos por lei complementar. É certo que o Código Tributário Nacional foi instituído por uma lei ordinária, mas sobrevieram leis complementares e até atos complementares, que alteraram e até ratificaram o Código Tributário Nacional.

Não tenho dúvidas de que o Código Tributário Nacional — e nisso estou de acordo com o entendimento do Egrégio Supremo Tribunal Federal — é uma lei de hierarquia superior à lei ordinária propriamente dita.

Procura-se, agora, interpretar o art. 19 do Código Tributário Nacional, para saber-se se ele tem prevalência sobre o art. 23 do Decreto-lei nº 37 ou, se, pelo contrário, ambos se harmonizam ou se o art. 23 é incompatível com o art. 19 do Código Tributário Nacional.

Diz o art. 19:

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

Diz o art. 23 do Decreto-lei nº 37:

«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 art. 1º, a mercadoria ficará sujeita aos tributos vigorantes na data em que a autoridade aduaneira apurar a falta ou dela tiver conhecimento».

Na interpretação, na exegese de qualquer norma legal, deve-se sempre ter em vista que as normas não encerram disposições absurdas. Deve-se, por outro lado, procurar interpretar uns artigos pelos outros.

Nós sabemos, e frisou muito bem o Sr. Ministro Aldir Passarinho, que o Território Nacional compreende o espaço aéreo, compreende o mar territorial, que tem hoje a extensão de 200 milhas. Se fôssemos interpretar com rigidez absoluta o art. 19 do Código Tributário Nacional, chegaríamos à conclusão de que, no momento em que uma mercadoria, vinda do exterior, ultrapassar os limites do território nacional, já estaria sujeita à tributação, por que teria ocorrido o fato gerador. Fato gerador, segundo entendo, é aquele acontecimento, previsto em lei, em virtude do qual nasce para o fisco o direito de cobrar o tributo e para o sujeito passivo a obrigação de pagar-lhe. Assim, um avião que sobrevoasse ou transitasse pelo território nacional, transportando mercadoria de um país para a Argentina, por exemplo, esta mercadoria, assim transportada, estaria sujeita à tributação, porque teria ocorrido o fato gerador. Seria uma conclusão absurda considerar-se que uma mercadoria que chegasse por engano ao país, e tivesse que ser devolvida, ficasse sujeita ao pagamento do imposto.

Por outro lado, diz o art. 23 do CTN:

«O imposto, de competência da União, sobre a exportação para o estrangeiro, de produtos nacionais ou nacionalizados, tem como fato gerador a saída destes do território nacional”.

Então, o fato gerador não ocorreria no momento do despacho da mercadoria, no caso de exportação, e sim no momento em que a mercadoria transpusesse os limites do território nacional. O mesmo argumento para a entrada vale também para a saída. Se o fato gerador, no caso de importação, é a entrada, no caso de exportação, é a saída. Interpretada literalmente a norma chegaríamos à conclusão de que o fato gerador do imposto só ocorreria no momento em que a mercadoria transpusesse os limites territoriais, o que seria uma conclusão absurda. Ora, as normas legais não podem conter disposições absurdas.

Assim, estou de acordo com os eminentes Ministros Paulo Távora e Aldir Passarinho. Entendo e repito que o Código Tributário Nacional é uma lei de categoria superior à lei ordinária, mas a disposição do art. 23 do Decreto-lei nº 37 não se conflita, data venia, com o art. 19 do Código Tributário Nacional. Apenas explicita. Com efeito, quando se tratar de mercadoria despachada para o consumo, considerar-se-á ocorrido o fato gerador na data do registro na repartição aduaneira da declaração a que se refere o art. 44. Não há incompatibilidade. Há uma explicação, apenas, embora o Decreto-lei seja uma lei, no caso, de hierarquia inferior ao Código Tributário Nacional. O Poder Legislativo vota as leis. O Presidente da República promulga e sanciona. O Chefe do Poder Executivo, também, no exercício de suas atribuições constitucionais, regulamenta as leis, para o seu fiel cumprimento. Aquele regulamento é uma norma jurídica de categoria in-

ferior à lei ordinária, mas, nem por isso, o regulamento se incompatibiliza com a lei, a não ser que extravase os limites desta. É o que ocorre com o decreto-lei, cujo art. 23 não é incompatível com o art. 19 do Código Tributário Nacional. Aliás, este ponto de vista já sustentei na Apelação em Mandado em Segurança nº 79.524, São Paulo, de que fui Relator, e tive a honra de ser acompanhado por todos os membros da Egrégia Terceira Turma.

Assim, data venia, acompanho as conclusões do eminente Ministro Relator.

É o meu voto.

#### VOTO

O Sr. Ministro Carlos Madeira: Sr. Presidente, afastada a discussão sobre o que é e o que não é mercadoria despachada para o consumo, o que ressaí do art. 23 do Decreto-lei nº 37, é que aí se fixam as circunstâncias necessárias a que o fato da entrada da mercadoria no território nacional produza seus efeitos, ou seja, ganhe coloração jurídica. Com esse entendimento, evidencia-se o convívio — a expressão do Ministro Aliomar Baleeiro —, do art. 23 do Decreto-lei nº 37 com o art. 19 do Código Tributário Nacional, com a conexão de conceitos fundados no art. 116, item I, do mesmo Código.

Acompanho, assim, o voto do eminente Ministro Relator, com os suplementos do Ilustre Ministro Paulo Távora.

#### VOTO (VENCIDO)

O Sr. Ministro Evandro Gueiros Leite: Sr. Presidente, divirjo do pro-

nunciamento do eminente Ministro Relator e também daqueles que o acompanharam nesta votação. Fico com o voto do eminente Ministro José Neri da Silveira, que afina com a convicção por mim firmada ainda como Juiz Federal no Rio de Janeiro e na companhia dos que, agora em minoria, afirmam a impossibilidade dos arts. 23 do Decreto-lei nº 37/66, e 16, do Código Tributário Nacional.

O art. 23 entra em conflito com o art. 19 por estabelecer outro fato gerador do imposto de importação, que passaria a figurar com dois fatos geradores, o que não se compadece com a nossa sistemática fiscal.

Pouco importa que o legislador tenha procurado justificar, no art. 23, a duplicidade criticada, ao distinguir entre mercadorias despachadas para consumo e outras que não. E ao aplicar às primeiras o critério do registro, na repartição aduaneira, de sua declaração de importação. Essa modalidade espúria de fato gerador estaria, ainda mais, sujeita, quanto à sua identificação, ao arbítrio que se constata do texto.

De fato, o poder da autoridade administrativa de caracterizar o que venha a ser consumo pode dar lugar a uma ampliação à base de regulamentação feita ao sabor dos próprios interessados, situação que se agrava com a idéia de julgamento decorrente do uso impróprio, no texto, do verbo considerar, a saber:

«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.»

Esse art. 23 está duplamente deslocado. No sistema, ao conflitar-se com o art. 19 do Código Tributário Nacional. E no seu próprio contexto ao conflitar-se com o art. 1º, que reproduz (certo) a Lei Geral. Sendo assim, a sua posição é insustentável e os conflitos (intercontextuais e intratextuais) devem ser resolvidos de acordo com a lei da prevalência do sistema, isto é, deve prevalecer a Lei Geral, como norma-maior, de sobre-direito, de modo que, feita a terapia dos textos, tornar-se-á letra morta, por impossibilidade, o cânone enfermo (Cf. Evandro G. Leite, *Conflitos Intercontextuais de Processo — Prevalência das Normas Processuais Genéricas*, edição 1963).

Mantendo, pois, o meu ponto-de-vista, data venia.

#### VOTO

O Sr. Ministro Washington Bolívar de Brito: Sr. Presidente, acompanho a douta conclusão do Relator, Ministro Carlos Mário Velloso, com os suplementos dos Ministros Armando Rollemberg, Paulo Távora e Aldir Passarinho. Entendo compatível a norma do art. 23 com a do art. 19 do C.T.N.

#### VOTO (VOGAL)

O Sr. Ministro Antônio Torreão Braz: Sr. Presidente, o Código Tributário Nacional, no art. 19, define o fato necessário e indispensável para que haja a incidência do imposto. A lei ordinária, como se dá com o art. 23 do Decreto-lei nº 37/66, completa

essa norma geral e prevê as hipóteses concretas em que se verifica a ocorrência do fato gerador do imposto de importação. E nesta oportunidade que nasce o fato jurídico do qual se irradia a consequência da imposição tributária.

Não vejo, pois, qualquer incompatibilidade entre o aludido preceito da lei complementar e o art. 23 do Decreto-lei nº 37/66.

#### EXTRATO DA ATA

AMS. 79.570 (Incidente de Uniformização de Jurisprudência) — SP — Rel.: Sr. Min. Carlos Mário Velloso. Remte: Juiz Federal da 8ª Vara. Apte: União Federal. Apdo: Eletro Flex Indústria de Plásticos Ltda.

Decisão: Por maioria de votos, vencidos os Srs. Ministros José Néri da Silveira, Jarbas Nobre e Evandro Gueiros Leite, o Tribunal uniformizou a jurisprudência nos termos do voto do Sr. Ministro Relator, isto é, no sentido de aplicar-se, na importação de bens de consumo, o art. 23 do Dec.-lei 37/66, desde que não incompatível com a regra contida no art. 19 do código Tributário Nacional.

Os Srs. Ministros Justino Ribeiro, Amarílio Benjamin, Armando Rollemberg, Moacir Catunda, Paulo Távora, Aldir Guimarães Passarinho, José Dantas, Lauro Leitão, Carlos Madeira, Washington Bolívar e Antônio Torreão Braz votaram de acordo com o Relator. Impedido o Sr. Ministro Márcio Ribeiro (RI, art. 3º). Presidiu o julgamento o Sr. Min. Peçanha Martins.