

O FATO GERADOR DO IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO BEM EXPLICADO

22 DE DEZEMBRO DE 2010

Disponível em: <https://www.comexblog.com.br/importacao/o-fato-gerador-do-imposto-de-importacao-bem-explicado/>

A importância deste Instituto é inquestionável. A determinação do momento exato de sua ocorrência estabelece a situação jurídica definitiva em todos os seus termos. Qual a Lei aplicável? Quais obrigações que poderão ser exigidas?

Este trabalho tem por escopo o estudo do fato gerador do imposto de importação, notadamente para aqueles que não têm noção maior de direito tributário.

Para alcançar este objetivo devemos preliminarmente fornecer noções de alguns institutos deste direito necessários para que o leitor entenda como nasce neste mundo fenomênico o fato gerador do imposto de importação.

1. NOÇÕES DE DIREITO TRIBUTÁRIO NECESSÁRIAS AO ESTUDO DO FATO GERADOR DO IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO

1.1 – HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA

Como o nome está a dizer, estamos no mundo das hipóteses, que alcança fatos que não aconteceram e, se acontecerem, a lei descreve uma obrigação de dar ou fazer.

De fato, a lei contém hipóteses, meras descrições que regulam a ação dos indivíduos se e quando vierem a acontecer. Para Vittorio Cassone, (Direito Tributário) **HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA é a descrição que a lei faz de um fato tributário que, quando ocorrer, fará nascer a obrigação tributária, isto é, obrigação de o sujeito passivo ter de pagar ao sujeito ativo o tributo correspondente.**

O fato que faz nascer o imposto de importação está descrito de forma hipotética na lei como sendo o da entrada no país de mercadoria importada no país.

Se o contribuinte nada importar não provoca o nascimento do fato gerador e, portanto, quanto ao imposto de importação não surge a obrigação tributária. Porém, se vier a importar, o ato da entrada da mercadoria no país é descrita pela lei como o fato gerador do imposto de importação. Veremos adiante que a própria lei transfere **o ato da entrada física** da mercadoria para **o ato da entrada jurídica**, que é o do registro da respectiva Declaração de Importação.

1.2 – OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA

Obrigação tributária é o dever, encargo ou compromisso que surge para o contribuinte de pagar impostos sempre que ele provoque o nascimento do fato gerador de um tributo.

A obrigação tributária se divide em principal e acessória. Eduardo Sabbag (Manual de Direito Tributário – p 666) assim define esta dicotomia:

“O objeto da obrigação tributária equivale à prestação que se submete o sujeito passivo diante do fato impositivo deflagrador da obrigação tributária. Pode se materializar em uma prestação dotada de materialidade ou de instrumentalidade. A primeira, chamada “principal”, tem o objeto consubstanciado em uma “obrigação de dar”, estando definida no § 1º do art. 113 do CTN. A segunda, intitulada “acessória”, revela o objeto em uma “obrigação de fazer”, estando prevista no § 2º do art. 113 do CTN.”

Tomando como exemplo o imposto de importação a **obrigação tributária principal** surge em razão do nascimento do fato gerador pelo registro da declaração de importação. Neste instante, surge como **obrigação tributária principal** do importador **dar ao Fisco o valor pecuniário constante da base de cálculo da declaração de importação**. Na prática, em razão do SISCOMEX, o importador primeiro exerce essa obrigação de dar o valor para depois registrar a D.I., mas a diferença é de segundos, irrelevante para o Direito. Como descrevemos no item 2 mais abaixo, como consequência dessa obrigação de dar deflagrarão mais outras quatro obrigações semelhantes, que compõem os direitos aduaneiros (IPI, PIS, COFINS e ICMS).

Como exemplo de **obrigação tributária acessória** temos a obrigação do importador de **“fazer a entrega de um catálogo”** no caso de exigência fiscal colocada em campo próprio da declaração de importação pelo fiscal designado para a conferência aduaneira.

1.2 – CONCEITO DE INCIDÊNCIA E NÃO INCIDÊNCIA

Para conhecermos o fato gerador do imposto de importação é mister que iniciamos pelo conhecimento do que seja **INCIDÊNCIA** e **NÃO INCIDÊNCIA**.

1.2.1 – INCIDÊNCIA

Ocorre a incidência quando a norma jurídico-tributária define a hipótese do fato gerador e **esta hipótese realiza-se no mundo fenomênico**. Como norma jurídica, tem uma hipótese e uma consequência. Aquele que importar mercadoria do exterior (**hipótese**) terá que pagar o imposto de importação (**consequência**). No caso da importação a incidência ocorre quando da entrada da mercadoria estrangeira no território nacional, considerada esta como sendo o momento do registro da Declaração de Importação.

Portanto, a incidência é uma decorrência do fato gerador e da obrigação tributária.

1.2.2 – NÃO INCIDÊNCIA

Ocorre a **não incidência** do fato gerador quando, ainda que presentes os pressupostos do fato jurídico (mercadoria importada com registro de declaração de importação) a lei expressamente exclui a espécie da **incidência** tributária. No caso da importação a não incidência ocorre, por exemplo, no caso da mercadoria nacional exportada que, por motivo alheio à vontade do exportador, retorna ao país e é despachada mediante registro de declaração de importação.

O Regulamento Aduaneiro (dec. 6.759/09) assim cuida da não incidência:

Art. 71. O imposto não incide sobre:

I – mercadoria estrangeira que, corretamente descrita nos documentos de transporte, chegar ao País por erro inequívoco ou comprovado de expedição, e que for redestinada ou devolvida para o exterior;

II – mercadoria estrangeira idêntica, em igual quantidade e valor, e que se destine a reposição de outra anteriormente importada que se tenha revelado, após o desembaraço aduaneiro, defeituosa ou imprestável para o fim a que se destinava, desde que observada a regulamentação editada pelo Ministério da Fazenda;

III – mercadoria estrangeira que tenha sido objeto da pena de perdimento, exceto na hipótese em que não seja localizada, tenha sido consumida ou revendida (Decreto-Lei nº 37, de 1966, art. 1º, § 4º, inciso III, com a redação dada pela Lei nº 10.833, de 2003, art. 77);

IV – mercadoria estrangeira devolvida para o exterior antes do registro da declaração de importação, observada a regulamentação editada pelo Ministério da Fazenda;

V – embarcações construídas no Brasil e transferidas por matriz de empresa brasileira de navegação para subsidiária integral no exterior, que retornem ao registro brasileiro, como propriedade da mesma empresa nacional de origem (Lei nº 9.432, de 8 de janeiro de 1997, art. 11, § 10);

VI – mercadoria estrangeira avariada ou que se revele imprestável para os fins a que se destinava, desde que seja destruída sob controle aduaneiro, antes do desembaraço aduaneiro, sem ônus para a Fazenda Nacional (Decreto-Lei nº 37, de 1966, art. 1º, § 4º, inciso I, com a redação dada pela Lei nº 10.833, de 2003, art. 77); e

VII – mercadoria estrangeira em trânsito aduaneiro de passagem, acidentalmente destruída (Decreto-Lei nº 37, de 1966, art. 1º, § 4º, inciso II, com a redação dada pela Lei nº 10.833, de 2003, art. 77).

1.3 – IMUNIDADE

Imunidade é a impossibilidade do nascimento da obrigação tributária por expressa **determinação constitucional. De fato, no art. 150, a CF determina: “Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: VI – instituir impostos sobre:**

a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros;

b) templos de qualquer culto;

c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendido os requisitos da lei.”

Ao que nos lembramos, desde o advento do DL 37/66 a legislação aduaneira desconhece a imunidade, para tratá-la sempre como isenção. O antigo Conselho de Contribuintes, hoje CARF, tem o entendimento de que o I.I. e o IPI incidentes sobre a importação estão fora do conceito de imunidade:

“IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. Importação de mercadoria por entidade fundacional do Poder Público. O II e o IPI não incidem sobre o patrimônio, portanto não estão abrangidos na vedação constitucional do poder de tributar do art. 150, VI, alínea “a”, parágrafo 2, da C.F.”.

Após mais de 40 anos vemos que o Regulamento Aduaneiro atual, editado pelo dec. 6.759/09, reserva um capítulo para a imunidade do imposto de importação porém **restrita aos livros e papel para impressão**. Confira:

CAPÍTULO IX

DA IMUNIDADE DOS LIVROS, JORNAIS E PERIÓDICOS E DO PAPEL DESTINADO A SUA IMPRESSÃO

(Incluído pelo Decreto nº 7.213, de 15 de junho de 2010)

Art 211-A. É concedida imunidade do imposto de importação às importações de livros, jornais e periódicos e do papel destinado a sua impressão (Constituição, art. 150, inciso VI, alínea “d”). (Incluído pelo Decreto nº 7.213, de 15 de junho de 2010)

Art 211-B. Deve manter registro especial na Secretaria da Receita Federal do Brasil a pessoa jurídica que (Lei nº 11.945, de 2009, art. 1º, caput): (Incluído pelo Decreto nº 7.213, de 15 de junho de 2010)

E mais adiante no art. 245-A dispõe:

Art 245-A. São imunes do imposto as importações de livros, jornais e periódicos e do papel destinado a sua impressão, observado o disposto no art. 211-B (Constituição, art. 150, inciso VI, alínea “d”; e Lei nº 11.945, de 2009, art. 1º).(Incluído pelo Decreto nº 7.213, de 15 de junho de 2010)

1.4 – ISENÇÃO

O vigente regulamento aduaneiro (dec. 6.759/09) dedica um capítulo à isenção da seguinte forma:

DAS ISENÇÕES DO IMPOSTO

Art. 243. As isenções do imposto, salvo expressa disposição de lei, referem-se ao produto e não ao contribuinte ou ao adquirente (Lei nº 4.502, de 1964, art. 9º, caput).

Art. 244. Se a isenção estiver condicionada à destinação do produto e a este for dado destino diverso do previsto, estará o responsável pelo fato sujeito ao pagamento do imposto, dos juros de mora e da penalidade cabível, como se a isenção não existisse

(Lei nº 4.502, de 1964, art. 9º, § 1º, com a redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997, art. 37, inciso II).

Parágrafo único. Salvo comprovado intuito de fraude, o imposto será devido, sem multa de ofício, se recolhido espontaneamente, antes do fato modificador da destinação, se esta se der após um ano da ocorrência do fato gerador, não sendo exigível após o decurso de três anos (Lei nº 4.502, de 1964, art. 9º, § 2º).

Art. 245. São isentas do imposto as importações (Lei nº 8.032, de 1990, art. 3º; e Lei nº 8.402, de 1992, art. 1º, inciso IV):

I – a que se refere o inciso I e as alíneas “b” a “o” e “q” a “u” do inciso II do art. 136, desde que satisfeitos os requisitos e condições exigidos para a concessão do benefício análogo relativo ao imposto de importação; e (Redação dada pelo Decreto nº 7.213, de 15 de junho de 2010)

II – de bens a que se apliquem os regimes de tributação:

a) simplificada, a que se refere o art. 99; e

b) especial, a que se refere o art. 101.

1.5 – SUSPENSÃO

O vigente regulamento aduaneiro (dec. 6.759/09) trata a suspensão do pagamento do imposto da seguinte forma:

*Art. 246. Serão desembaraçados com suspensão do pagamento do imposto os componentes, chassis, carroçarias, acessórios, partes e peças dos produtos autopropulsados classificados nas posições 84.29, 84.32, 84.33, 87.01 a 87.06 e 87.11, da Nomenclatura Comum do Mercosul, quando importados diretamente por estabelecimento industrial (Lei nº 9.826, de 1999, art. 5º, **caput** e § 1º, com a redação dada pela Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, art. 4º, **caput**).*

*§ 1º A suspensão de que trata o **caput** é condicionada a que o produto seja destinado a emprego pelo estabelecimento industrial adquirente (Lei nº 9.826, de 1999, art. 5º, § 2º, com a redação dada pela Lei nº 10.485, de 2002, art. 4º):*

I – na produção de componentes, chassis, carroçarias, acessórios, partes ou peças dos produtos autopropulsados relacionados nos Anexos I e II da Lei nº 10.485, de 2002 (Lei nº 10.485, de 2002, art. 4º, parágrafo único); ou

II – na montagem dos produtos autopropulsados classificados nas posições 84.29, 84.32, 84.33, 87.01, 87.02, 87.03, 87.05, 87.06 e 87.11, e nos códigos 8704.10.00, 8704.2 e 8704.3, da Nomenclatura Comum do Mercosul.

§ 2º O disposto neste artigo aplica-se, também, à empresa comercial atacadista adquirente dos produtos resultantes da industrialização por encomenda a que se refere o art. 427 (Lei nº 9.826, de 1999, art. 5º, § 6º, com a redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 33). (Redação dada pelo Decreto nº 7.044, de 22 de dezembro de 2009)

Art. 247. *Serão desembaraçados com suspensão do pagamento do imposto, ainda, as matérias-primas, os produtos intermediários e os materiais de embalagem, importados diretamente por pessoas jurídicas preponderantemente exportadoras ou por estabelecimento industrial fabricante preponderantemente (Lei nº 10.637, de 2002, art. 29, caput e §§ 1º e 4º, com a redação dada pela Lei nº 10.684, de 30 de maio de 2003, art. 25, e pela Lei nº 11.908, de 3 de março de 2009, art. 9º):(Redação dada pelo Decreto nº 7.213, de 15 de junho de 2010)*

I – dos produtos classificados nos Capítulos 2, 3, 4, 7, 8, 9, 10, 11, 12, 15, 16, 17, 18, 19, 20, 23 (exceto códigos 2309.10.00 e 2309.90.30 e Ex-01 no código 2309.90.90), 28, 29, 30, 31 e 64, e nas posições 21.01 a 2105.00, 2209.00.00 e 2501.00 da Nomenclatura Comum do Mercosul, inclusive daqueles a que corresponde a notação NT (não-tributados); (Redação dada pelo Decreto nº 7.213, de 15 de junho de 2010)

II – dos bens referidos no art. 246; (Redação dada pelo Decreto nº 7.213, de 15 de junho de 2010)

III – das partes e peças destinadas a estabelecimento industrial fabricante de produto classificado no Capítulo 88 da Nomenclatura Comum do Mercosul; e (Redação dada pelo Decreto nº 7.213, de 15 de junho de 2010)

IV – dos bens de informática e automação que gozem do benefício referido no art. 816. (Incluído pelo Decreto nº 7.213, de 15 de junho de 2010)

Art. 248. *Aplica-se à suspensão do pagamento do imposto o disposto no art. 244 (Lei nº 4.502, de 1964, art. 9º, § 1º, com a redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997, art. 37, inciso II).*

Quanto a suspensão da contribuição PIS/COFINS a lei 10.865/04 dispõe?

Art. 14. *As normas relativas à suspensão do pagamento do imposto de importação ou do IPI vinculado à importação, relativas aos regimes aduaneiros especiais, aplicam-se também às contribuições de que trata o art. 1º desta Lei.*

*§ 1º O disposto no **caput** deste artigo aplica-se também às importações, efetuadas por empresas localizadas na Zona Franca de Manaus, de bens a serem empregados na elaboração de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem destinados a emprego em processo de industrialização por estabelecimentos ali instalados, consoante projeto aprovado pelo Conselho de Administração da Superintendência da Zona Franca de Manaus – SUFRAMA, de que trata o art. 5ºA da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002.*

§ 2º A Secretaria da Receita Federal estabelecerá os requisitos necessários para a suspensão de que trata o § 1º deste artigo.

Art. 14-A. *Fica suspensa a exigência das contribuições de que trata o art. 1º desta Lei nas importações efetuadas por empresas localizadas na Zona Franca de Manaus de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem para emprego em processo de industrialização por estabelecimentos industriais instalados na Zona Franca de Manaus e consoante projetos aprovados pelo Conselho de Administração da*

Superintendência da Zona Franca de Manaus – SUFRAMA. (Incluído pela Lei nº 10.925, 2004) (Vigência)

1.6 – O FATO GERADOR TRIBUTÁRIO

Conceito legal – Art. 114 do CTN – Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.

Para Geraldo Ataliba (Hipótese de Incidência Tributária – p 68) é a **materialização da hipótese de incidência**, representando o momento concreto de sua realização que se opõe ao paradigma legal que o antecede. Surge aqui o fenômeno da **SUBSUNÇÃO**:

“Disse-se que o fato, assim, se subsume à imagem abstrata da lei. Por isso, se houver subsunção do fato à hipótese de incidência, ele será fato impositivo (fato gerador). Se não houver subsunção, estar-se-á diante de fato irrelevante para o direito tributário.”

Em linguagem mais simples, a lei elege descreve fatos econômicos como geradores de tributos (renda, propriedade, circulação de mercadorias, importação de mercadorias etc). E o fenômeno da subsunção podemos entender como o encaixe rigoroso, exato, do que diz a norma criadora da hipótese de incidência com o fato ocorrido em nosso mundo, como, por exemplo, o registro de uma declaração de importação (entrada jurídica da mercadoria no País). É o sapatinho da cinderela: encaixa exatamente naquele formato. Este é o fenômeno da subsunção.

1.7 – CRITÉRIOS QUE IDENTIFICAM O FATO GERADOR TRIBUTÁRIO

Ensina Paulo de Barros Carvalho (Curso de Direito Tributário – pág. 285):

*“Ao considerar o fato que dará ensejo ao nascimento da relação jurídica do tributo, o legislador também seleciona as propriedades que julgou importantes para caracterizá-lo. E, desse conceito, podemos extrair **critérios de identificação** que nos permitam reconhecê-lo toda vez que, efetivamente, aconteça. No enunciado hipotético vamos encontrar **três critérios identificadores do fato**:*

*a) critério identificador **temporal**;*

*b) critério identificador **espacial**;*

*c) critério identificador **material**.”*

Realmente os fatos ocorrem em nosso mundo sempre obedecendo aos três critérios acima. Vamos dar um exemplo nos valendo de você, leitor da Enciclopédia Aduaneira. Neste momento você está lendo este trabalho. É um fato incontestável que está ocorrendo no mundo fenomênico. E ele é identificado, em seu aspecto temporal, se você olhar para o relógio agora.

Ocorre em tal horário, em tal dia. Passando para o aspecto espacial basta examinar o espaço em que você se encontra. Em casa? No escritório? Andando pela rua consultando a internet pelo seu telefone celular? A seguir temos a identificar o fato que

você participa o aspecto material, que é este trabalho. Ele é concreto, você lê e se possível tira dele o proveito que procura.

Note a importância do aspecto material. Se este trabalho não existisse, os dois fatos acima narrados existiriam (espacial e temporal) mas o fato analisado não, por falta de sua materialidade.

Vejamos outro fato curial: **uma aula de importação**. Haverá sempre um local (**critério identificador espacial**) marcada para determinada hora (**critério identificador temporal**). Como **critério identificador material** temos a própria aula, sua realização. Porém, embora com local e hora marcados, se o professor não comparecer, a aula (**materialidade** do fato) não existirá.

O mesmo acontece com o fato gerador tributário. Faltando qualquer um desses critérios identificadores, o fato gerador da exação não existirá. É o caso de uma importação com D.I. registrada previamente, vinda de navio que vem a naufragar.

Temos o aspecto temporal (registro da D.I.), temos o aspecto espacial (a repartição de registro), mas não teremos o fato gerador do imposto de importação, porque a materialidade do fato não se realizou, ainda que por motivo independente da vontade dos intervenientes.

Mais adiante vamos aplicar estes três critérios para identificar o nascimento do fato gerador do imposto de importação e, conseqüentemente, da obrigação tributária de pagar o imposto devido.

2. HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA DO FATO GERADOR DO I.I.

Aproveitando a oportunidade em que estudamos particularmente a hipótese de incidência do imposto de importação, damos abaixo a hipótese de incidência dos impostos que a doutrina chama de “**direitos aduaneiros**”:

Na área da importação, a lei “**elege**” quatro fatos econômicos como **hipóteses geradoras de tributos**:

1º – o instante da **ENTRADA** da mercadoria importada no País de gera o imposto de importação (I.I.) (Art. 19 do CTN), *considerada esta ocorrida somente no momento do registro da Declaração de Importação (Art.. 23 do DL 37/66)*;

2º – o instante da **ENTRADA** da mercadoria importada no País de gera as contribuições PIS e COFINS/IMPORTAÇÃO (art. 3º da Lei n. 10.865/04), *considerada esta ocorrida somente no momento do registro da Declaração de Importação (art. 4º da Lei n. 10.865/04)*.

3º – o instante do **DESEMBARAÇO ADUANEIRO** gera o imposto sobre produtos industrializados vinculado ao I.I. (art.. 46, inciso I, do CTN);

4º – o instante da **ENTRADA** no País de mercadoria estrangeira gera o imposto sobre circulação de mercadorias e serviços – ICMS) – (art. 4.o, par. único da Lei

Complementar n. 87/969), considerada esta ocorrida somente no momento do DESEMBARAÇO ADUANEIRO (art. 12, inciso IX, da mesma lei).

O Regulamento Aduaneiro (Dec. 6.759/09) disciplina esta questão da seguinte forma:

Art. 72. O fato gerador do imposto de importação é a entrada de mercadoria estrangeira no território aduaneiro (Decreto-Lei nº 37, de 1966, art. 1º, caput, com a redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 1988, art. 1º).

§ 1º Para efeito de ocorrência do fato gerador, considera-se entrada no território aduaneiro a mercadoria que conste como importada e cujo extravio tenha sido apurado pela administração aduaneira (Decreto-Lei nº 37, de 1966, art. 1º, § 2º, com a redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 1988, art. 1º).

§ 2º O disposto no § 1º não se aplica às malas e às remessas postais internacionais.

§ 3º As diferenças percentuais de mercadoria a granel, apuradas na verificação da mercadoria, no curso do despacho aduaneiro, não serão consideradas para efeitos de exigência do imposto, até o limite de um por cento (Lei nº 10.833, de 2003, art. 66).

§ 4º Na hipótese de diferença percentual superior à fixada no § 3º, será exigido o imposto somente em relação ao que exceder a um por cento.

Art. 73. Para efeito de cálculo do imposto, considera-se ocorrido o fato gerador (Decreto-Lei nº 37, de 1966, art. 23, caput e parágrafo único):

I – na data do registro da declaração de importação de mercadoria submetida a despacho para consumo;

II – no dia do lançamento do correspondente crédito tributário, quando se tratar de:

a) bens contidos em remessa postal internacional não sujeitos ao regime de importação comum;

b) bens compreendidos no conceito de bagagem, acompanhada ou desacompanhada;

c) mercadoria constante de manifesto ou de outras declarações de efeito equivalente, cujo extravio ou avaria tenha sido apurado pela autoridade aduaneira; ou

d) mercadoria estrangeira que não haja sido objeto de declaração de importação, na hipótese em que tenha sido consumida ou revendida, ou não seja localizada; ou

III – na data do vencimento do prazo de permanência da mercadoria em recinto alfandegado, se iniciado o respectivo despacho aduaneiro antes de aplicada a pena de perdimento da mercadoria, na hipótese a que se refere o inciso XXI do art. 689 (Lei nº 9.779, de 19 de janeiro de 1999, art. 18, caput e parágrafo único).

Parágrafo único. O disposto no inciso I aplica-se, inclusive, no caso de despacho para consumo de mercadoria sob regime suspensivo de tributação, e de mercadoria contida

em remessa postal internacional ou conduzida por viajante, sujeita ao regime de importação comum.

Art. 74. Não constitui fato gerador do imposto a entrada no território aduaneiro:

I – do pescado capturado fora das águas territoriais do País, por empresa localizada no seu território, desde que satisfeitas as exigências que regulam a atividade pesqueira; e

II – de mercadoria à qual tenha sido aplicado o regime de exportação temporária, ainda que descumprido o regime (Decreto-Lei nº 37, de 1966, art. 92, § 4º, com a redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 1988, art. 1º).

Parágrafo único. Na hipótese de descumprimento de que trata o inciso II, aplica-se a multa referida no art. 724.

3. FATO GERADOR PRESUMIDO DO I.I.

O fato gerador presumido do imposto de importação, como o nome está a dizer, é uma **presunção jurídica**. O fato gerador presumido do imposto de importação está conceituado no parágrafo segundo do art. 1.º do DL 37/66, com a redação do DL 2472:

*“Para efeito de ocorrência do fato gerador, **considerar-se-a entrada no território nacional** a mercadoria que constar como tendo sido importada e cuja falta venha a ser apurada pela autoridade aduaneira”.*

A lei, ao definir o fato gerador **presumido** do I.I., estabeleceu uma **presunção jurídica, admitindo como existente algo que não encontra**. A **presunção jurídica** divide-se em:

- a) **juris et de jure**, que não admite prova em contrário (inaplicável ao direito tributário);
- b) **juris tantum**, que admite prova em contrário.

Apurada avaria ou falta de mercadoria na conferência aduaneira, deve esta ser interrompida e realizada a vistoria aduaneira com o objetivo de apurar quem é o responsável por esse evento. Como na vistoria aduaneira são admitidas provas excludentes de responsabilidade e a entrada presumida decorre de uma **presunção juris tantum**, haverá, para o importador, sempre a possibilidade de **elidir a presunção** na hipótese da vistoria apurar como sua a responsabilidade.

Citemos um exemplo. Se constar dos documentos de importação que estão sendo importados 400 rolamentos e no ato de conferência física forem encontrados apenas 200, a lei **presume** que entraram no País 400. Há necessidade da feitura de Vistoria Aduaneira para apurar a responsabilidade pela falta de 200. Se o importador desistir da vistoria, assume a responsabilidade pela falta e paga os ônus decorrentes da desistência. Se não desistir, a vistoria será realizada e o responsável chamado a assumir esses mesmos ônus.

- **Uma hipótese de elisão do fato gerador presumido.**

Tivemos oportunidade de fazer prova de que a presunção concretizada pela vistoria da responsabilidade por avaria não poderia prevalecer. Digamos que o caso tenha sido o da importação de 400 rolamentos, tendo a conferência física encontrado apenas 200. O impresso do Termo de Vistoria tem um item importante a ser respondido: **havia espaço vazio no volume para conter a mercadoria faltante?** Se a resposta for positiva, a presunção é a de que a mercadoria desapareceu aqui no País, pois ninguém importa espaço vazio em volumes. Neste caso, **não há como elidir a presunção**,

Porém, se a resposta for negativa, isto é, **não havia espaço vazio** para conter os 200 rolamentos faltantes, a própria declaração do Fisco se constitui em prova irretorquível de que foram importados apenas 200 rolamentos, isto é, que o exportador só colocou no volume 200 rolamentos. Como o fato gerador do I.I. é **aentrada da mercadoria** no País, temos que o imposto de importação incide sobre a quantidade que entrou no País.

Somente entraram 200 rolamentos, uma vez que o volume não comportava mais do que isto. Conhecemos a lei física que diz que duas coisas não podem ocupar o mesmo lugar no espaço. 400 rolamentos não podem caber num volume que só pode conter 200. Logo, o próprio Fisco, por seu relatório (Termo de Vistoria) atesta que só entraram no País 200 rolamentos. Fica, assim, elidida a presunção, eis que o critério identificador da materialidade do fato gerador indicou que só entraram 200 rolamentos. A jurisprudência a seguir transcrita demonstra que a elisão é sempre possível.

Angelo Oswaldo Melhorança partilha deste entendimento: (Boletim Lux n. 136, de 21.07.98) “4. Trata-se, entretanto, é inegável, de uma presunção **juris tantum**, por isso que pode ser invalidada se em contrário se comprovar. Destarte, o fato gerador não ocorrerá quando a mercadoria, embora documentada para embarque, este, efetivamente, não se consumir. Note-se, é importante, que a norma fala em falta **apurada** pela autoridade aduaneira, não apenas deduzida. 5. É equívoco falar-se, em tal situação, em **fato gerador presumido**, vez que o que se presume é a **entrada da mercadoria** faltante no território aduaneiro em face de um **extravio apurado**.”

- **Jurisprudência administrativa sobre fato gerador presumido**

ACÓRDÃO 303-27683 – Recurso 115407 – Proc. 10845.009764/92-00 TRANSPORTE MARÍTIMO – CARGA – EXTRAVIO – Constatado o extravio de mercadoria, atribui-se ao transportador a responsabilidade pela falta, pois há presunção juris tantum de que a falta se deu por sua falha, devendo esta presunção ser elidida através de prova inequívoca e tal não se deu.

4. CRITÉRIOS IDENTIFICADORES DO FATO GERADOR DO I.I.

Como vimos no item 1.6, quando tratamos do fato gerador tributário de maneira generalizada, valendo para todo e qualquer imposto, três são os critérios a serem adotados para podermos identifica-los e termos a certeza de sua ocorrência: Repetimos abaixo:

a) critério identificador **temporal**;

b) critério identificador **espacial**;

c) critério identificador **material.**”

Vamos agora estudá-los mais amiudadamente quanto ao fato gerador do imposto de importação.

4.1 – CRITÉRIO TEMPORAL

Como o nome está a dizer, este critério é utilizado para encontrar o momento exato em que nasce o fato gerador, pois este momento tem consequências jurídicas tanto para o Fisco como para o Contribuinte, tais como a prescrição, decadência, lei aplicável, alíquota etc.

Comprovando que este é um tributo diferente de seus co-irmãos impostos internos, vamos encontrar **vários momentos** de nascimento deste imposto, dependendo da forma de importação, do veículo utilizado etc.

Para facilitar o estudo destes vários momentos, e até para melhor orientação do autor deste trabalho, damos abaixo **um índice dos diversos momentos** que encontramos no Direito Aduaneiro, para depois estudá-los particularmente.

4.1.1. – NA DATA DO REGISTRO DA D.I. (IMPORTAÇÃO DEFINITIVA)

No caso do imposto de importação – em se tratando importação de mercadoria a título definitivo, vale dizer, destinada a despacho para consumo – o art. 23 do DL 37/66 estabelece que esse tempo, esse momento, **esse átimo é o do registro da D.I.** Portanto, no átimo do registro da D.I. teremos **a entrada da mercadoria no País** determinada pela lei. Vamos conferir:

Art. 23 do dl 37/66 – Quando se tratar de mercadoria despachada para consumo considera-se ocorrido o fato gerador na data do registro, na repartição aduaneira, da declaração de importação.

Em nível de Decreto (R.A. – Dec. 6.759/09)), o aspecto temporal está assim desenhado, no art. 87:

“Art. 87 – Para efeito de cálculo do imposto, considera-se ocorrido o fato gerador (DL 37/66, art. 23):

I) na data do registro da Declaração de Importação de mercadoria despachada para consumo, inclusive a:

a) ingressada no País em regime suspensivo de tributação;

b) contida em remessa postal internacional ou conduzida por viajante, se aplicado ao caso o regime de importação comum;

II) no dia do lançamento respectivo, quando se tratar de:

a) mercadoria contida em remessa postal internacional não compreendida na alínea “b” do inciso anterior;

b) bens compreendidos no conceito de bagagem, acompanhada ou não;

c) mercadoria constante de manifesto ou documento equivalente, cuja falta ou avaria for apurada pela autoridade aduaneira.

Se o fato gerador do imposto de importação é a **entrada da mercadoria no país**, por força do disposto no art. 23 do DL 37/66 a **entrada só ocorre no átimo do registro da D.I. Assim, antes do registro da D.I., uma mercadoria importada a título definitivo — tributariamente falando — embora descarregada e armazenada, não entrou no país.**

Somente irá fazê-lo no instante do registro. Se não houver registro não haverá entrada. Por consequência, não nascerá a obrigação tributária, vale dizer, não haverá fato gerador. Deverá ocorrer outra figura jurídica: o abandono, pelo não registro da D.I. no decurso de determinado prazo, causador de dano ao erário público, fato que implicará no perdimento do bem.

4.1.2 – NA DATA DA ASSINATURA DO TERMO DE RESPONSABILIDADE (REGIMES ADUANEIROS ESPECIAIS)

Quando se tratar de mercadoria despachada em qualquer dos **regimes aduaneiros especiais**, o **momento** é o da assinatura do termo de responsabilidade (Art. 71 do DL 37/66). O art. 87, I, “a” do Regulamento Aduaneiro estabelece que o momento da assinatura do termo corresponde ao momento do registro da D.I., certamente porque hoje já não existe o “Livro de Registro de Termo”. Assim, o Termo de Responsabilidade é anexado como documento da D.I.(ou até mesmo formulado na própria D.I., em quadro próprio). No exato momento do registro da D.I. o respectivo termo passa a ter validade oficial. Assim, por este estratagem, o momento do fato gerador dos regimes aduaneiros especiais passa a coincidir com o momento do fato gerador da mercadoria despachada para consumo: o átimo do registro da D.I.

Na IRF S.Paulo seu Inspetor baixou, antes do SISCOMEX, a Comunicação de Serviço n. 04, de 07.05.96, que, no item 5.1, determinava que, nos casos de admissão temporária, primeiro seria feito o registro do Termo de Responsabilidade e depois remetido o processo ao setor competente para registro da Declaração. Neste caso, o átimo do fato gerador referente ao regime suspensivo ocorria antes do registro da Declaração. Cremos que com o SISCOMEX essa Comunicação perdeu a razão de ser, uma vez que o registro da D.I. precede todos os demais atos.

4.1.3 — NA DATA DO VENCIMENTO DO PRAZO DE PERMANÊNCIA EM RECINTO ALFANDEGADO

A Lei n. 9.779, de 19.01.99 cria novo momento para o surgimento da fato gerador do imposto de importação, um novo **átimo** no dizer de Paulo de Barros Carvalho.

Acreditamos não ser de todo estranhar este retardo de nossa parte, eis que a ementa da lei diz: “Altera a Legislação sobre a Renda, relativamente à tributação dos Fundos de Investimentos Imobiliários e dos Rendimentos.....” Vamos parar por aqui pois a ementa é imensa e fala tudo, menos em assunto aduaneiro. O assunto aduaneiro entrou no “... e dá outras providências.” Diz seu art. 18:

“Art. 18 – O importador, antes de aplicada a pena de perdimento da mercadoria, na hipótese em que se refere o inciso II do art. 23 do DI 1.455/76 (esclarecimento nosso: trata-se dos diversos prazos para registro da D.I., sob pena de perdimento) poderá iniciar o despacho aduaneiro, mediante o cumprimento das formalidades exigidas e o pagamento dos tributos incidentes na importação, acrescidos de juros e multa de mora de que trata o art. 61 da lei n. 9.340/96 (esclarecimento nosso: trata-se de pagamento espontâneo de multa de mora de 0,33% ao dia, até o limite de 20%), e das despesas decorrentes da permanência da mercadoria em recinto alfandegado.

Parágrafo único – Para efeito do disposto neste artigo, CONSIDERA-SE OCORRIDO O FATO GERADOR, E DEVIDOS OS TRIBUTOS INCIDENTES NA IMPORTAÇÃO, NA DATA DO VENCIMENTO DO PRAZO DE PERMANÊNCIA DA MERCADORIA NO RECINTO ALFANDEGADO. (grifo nosso)

Temos agora uma terceira hipótese, ainda não incorporada ao Regulamento Aduaneiro: **III – DATA DO VENCIMENTO DO PRAZO DE PERMANÊNCIA DA MERCADORIA NO RECINTO ALFANDEGADO**

Urge venha o Regulamento incorporar esta inovação. A IN SRF 69/99 é que veio regulamentar e, hoje, faz as vezes de Regulamento. A lei estabelece os prazos máximos de permanência de bens importados em recintos alfandegados (ex: 90 dias no Porto ou Aeroporto e 120 dias em EADI) e permite algumas prorrogações. Após decorrido o prazo, o depositário é obrigado a comunicar o fato à Alfândega, que passa a ter o direito de iniciar o processo de perdimento. Antes do advento desta lei, se o importador obtivesse relevação da pena de perdimento, o fato gerador do II só ocorria no momento do registro da D.I. O do IPI, somente no desembarço aduaneiro.

A partir da vigência da lei ora comentada, o fato gerador retroagem, para alcançar o último dia de prazo concedido para permanência em recinto alfandegado. Conseqüentemente, em qualquer momento que venha a promover o despacho terá que utilizar a taxa da moeda vigente naquele último dia de permanência. Como o SISCOMEX vai aceitar essa D.I., se está balizado para só aceitar a taxa do dia do registro, não sei. A Alfândega do Porto de Vitória adotou o critério de utilizar a DECLARAÇÃO PRELIMINAR, como abaixo descrevemos.

A complicar tudo isto, **A PARTIR DESSA DATA** (isto é, retroagindo ao último dia permitido para armazenagem) **é exigida multa de mora do art. 61 da Lei 9.340/96**, de 0,33% ao dia de atraso (com limite de 20%). Isto para os “tributos incidentes na importação” (parágrafo único do art. 18)., vale dizer, II e IPI. Quanto à aplicação dessa regra para o ICMS eu e Geraldo Reis (neste primeiro contato com o problema, sem qualquer estudo mais adequado) divergimos: entendo que o ICMS estaria fora, por necessitar de lei estadual disciplinando a questão, enquanto que ele entende que, neste caso, a lei federal pode perfeitamente ser aplicada.

A Alfândega do Porto de Vitória disciplinou desta forma a hipótese:

1) O Importador deverá manifestar seu interesse em nacionalizar a mercadoria, protocolizando junto à Alfandega seu pedido.

2) *Após a verificação, pela Alfândega, de que a mercadoria se encontra realmente em fase de perdimento, é “estabelecida” a data real do último dia de armazenagem.*

3) *É elaborada a D.I. com a taxa fiscal do dia subsequente ao estabelecido.. Na DI, ficha “Básicas”, campo “Processo Vinculado”, o importador deve selecionar a opção **DECLARAÇÃO PRELIMINAR**, colocando alio o número do processo de protocolo do pedido (01 acima)*

4) *Na(s) adição(ões) os impostos serão calculados à taxa pré estabelecida (item 2), e no Campo “Pagamentos” da DI, é mencionado o Nr. do Banco, Agencia, data do pagto. e valor de cada receita. O recolhimento dos impostos + multas, serão através de DARF’S.*

5) *Após o registro da DI, o processo terá seu andamento normal.*

Vê-se, o importador somente pode saber qual a alíquota aplicável no momento do registro.

Porém, desprezando as considerações acima, para – a nosso ver acertadamente – ficar com os princípios constitucionais do Direito Adquirido e da Irretroatividade da Lei Tributária, a Quarta Turma do Tribunal Regional Federal de S.Paulo tem considerado que a lei, ao fixar novas alíquotas, obriga-se a ressaltar a respeitar as **“situações consumadas ao abrigo de planejamento anterior”** o que equivale a dizer obriga-se a respeitar, no mínimo, as situações de mercadorias já embarcadas. É o que vemos na Apelação em Mandado de Segurança n. 170902 – Reg. N. 96.03.011880-0, cuja ementa está assim redigida:

“TRIBUTÁRIO – IMPORTAÇÃO DE VEÍCULOS. MAJORAÇÃO DE ALIQUOTA. NEGÓCIO JURÍDICO CONCRETIZADO ANTES DA VIGÊNCIA DO DEC. 1427 DE 30.03.95 QUE ELEVOU A ALÍQUOTA PARA 70%. AUSÊNCIA DE MOTIVAÇÃO. VIOLAÇÃO DOS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS DO DIREITO ADQUIRIDO E DA IRRETROTIVIDADE DA LEI. NÃO OBSERVÂNCIA DO PRINCÍPIO DA LEALDADE E DA BOA FÉ. – Embora o art. 153, par. 1.o, da Constituição Federal permita ao Executivo aumentar as alíquotas do imposto de importação, há que se observar os princípios constitucionais garantidores da segurança jurídica, devendo-se respeitar o ato jurídico perfeito, o direito adquirido e a coisa julgada. – A alteração das alíquotas do imposto de importação deve ser motivada para a validade da majoração e não pode atingir situações consumadas ao abrigo do planejamento anterior, pois o Dec. 1391/95, em seu art. 3.o, assegura tratamento diferenciado a veículos já embarcados no exterior anteriormente à data de sua publicação. – A irretroatividade integra princípio basilar da Constituição, verificando-se esta apenas diante de motivação suficiente. – O ato administrativo consubstanciado no decreto majorador de n. 1427/95, não observou os princípios da segurança jurídica, da lealdade e da boa fé. – Irrelevante o exame do momento de ocorrência do fato imponível do imposto de importação, diante dos superiores princípios constitucionais. – Apelação provida.”

4.1.4 – NA DATA DA ENTRADA FÍSICA DA MERCADORIA NO PAIS (DESPACHO ANTECIPADO)

No **despacho aduaneiro antecipado**, em que a Declaração de Importação é registrada antes da chegada da mercadoria, **esse registro não tem o efeito de fato gerador**, como em todos os outros despachos, **pela ausência do critério identificador material** (entrada da mercadoria importada no território nacional). Como se vê, para que exista o fato gerador há necessidade de se completarem os três critérios que norteiam sua identificação. No despacho antecipado temos apenas dois: o temporal e o espacial. Não há fato gerador. Com a posterior entrada da mercadoria no território nacional completam-se os critérios e somente naquele instante temos o fato gerador da exação.

4.1.5 – NA DATA EM QUE A AUTORIDADE ADUANEIRA TOMAR CONHECIMENTO DO FATO (CONFERÊNCIA DE MANIFESTO)

Quando se tratar de mercadoria **manifestada e não encontrada** por ocasião da conferência do manifesto, o **momento** é aquele em que a autoridade aduaneira tomar conhecimento do fato. O Conselho de Contribuintes tem entendido que esse **momento** é o do lançamento, isto é, o dia do auto de infração.

4.1.6 – NA DATA DA ABERTURA DA MALA (BAGAGEM)

Quando se tratar de mercadoria despachada como **bagagem**, o **momento** é o da abertura da mala e conseqüente lançamento do imposto devido.

4.1.7 – NA DATA DO REGISTRO DA DECLARAÇÃO DE INTERNAÇÃO (ZONA FRANCA DE MANAUS)

Quando se tratar de mercadoria a ser **internada através da Zona Franca** de Manaus, o **momento** do fato gerador do imposto de importação de mercadoria ali industrializada será o do registro da **Declaração de Internação** (item I da IN DpRF 72, de 10.06.92). Sendo a Zona Franca de Manaus um regime aduaneiro especial atípico, portanto, suspensivo dos direitos aduaneiros, os insumos importados do exterior para nela serem admitidos ficam sujeitos a uma **Declaração de Admissão** (no regime ZFM).

*** JURISPRUDÊNCIA ADMINISTRATIVA SOBRE FATO GERADOR**

Proc. N. 11131.000760/96-54 – Recurso 118550 – Acórdão 301-28416

EMENTA: II E IPI – 1) Alíquota majorada antes da ocorrência do fato gerador prevalece sobre a anterior, independente dos procedimentos comerciais ou relativo ao desembaraço da mercadoria. 2) Recolhimento regular do crédito tributário após cassação da liminar em mandado de segurança, interposto anteriormente à data do fato gerador, ilide as multas de ofício.

4.1.8 – DOIS CRITÉRIOS TEMPORÁRIOS PARA A MESMA MERCADORIA (ADMISSÃO TEMPORÁRIA DESPACHADA PARA CONSUMO)

O estudo do critério identificador temporal nos regimes aduaneiros especiais apresenta aspecto inusitado, não encontrado nos demais tributos. Aparentemente, nestes regimes poderíamos identificar dois fatos geradores do imposto de importação: um quando do ingresso do bem no regime aduaneiro especial e outro quando, ao sair deste, ingressa o

bem no regime de importação comum (despacho para consumo). Tentemos esclarecer melhor a questão.

Sebastião de Oliveira Lima, em seu livro “O fato gerador do imposto de importação na legislação brasileira”, assevera à página 157:

“Assim, dúvida não resta de que, sob a égide do DL 37/66, o momento da ocorrência do fato gerador, nos regimes aduaneiros especiais, é a assinatura do termo de responsabilidade”.

E, mais adiante, na página 159, nos ensina o que ocorre quando o bem sai de um regime aduaneiro especial para uma importação a título definitivo, pela nacionalização e despacho para consumo:

“Quando é formalizado o termo de responsabilidade há a ocorrência do fato gerador, mas submetida a uma condição resolutiva, que é o despacho da mercadoria para consumo interno. Ocorrida essa condição, surge uma ficção retroativa, em virtude da qual o fato é considerado como se nunca tivesse existido. Volta tudo ao antigo estado, como se a obrigação nunca tivesse existido, preleciona ALIOMAR BALEEIRO (14). Assim, o despacho para consumo resolve o momento da ocorrência anterior, como se nunca tivesse ela existido, permanecendo, apenas, o aspecto nuclear do fato gerador, que é o ingresso da mercadoria no território nacional. Ao ser registrada, na repartição fiscal, a declaração de importação para consumo, há a ocorrência do fato gerador, vigorando a legislação então vigente. Resulta daí que, no caso da admissão temporária, em sendo a mercadoria devolvida ao exterior, o momento da ocorrência do fato gerador é a ocorrência da assinatura do termo de responsabilidade; em sendo ela despachada para consumo, o momento da ocorrência é o registro da declaração de importação na repartição aduaneira”.

(14) – *Direito Tributário Brasileiro* – pag.408.

Analisando o mesmo tema, **Osiris de Azevedo Lopes Filho**, in “Regimes Aduaneiros Especiais”, entende este fenômeno tributário de forma mais singela. Prefere enfatizar a existência de dois elementos temporais diferentes (TR e registro da D.I.), **sendo que o segundo anula o primeiro. Confira (pag.89 do livro acima referido):**

“Veja-se que o fato gerador do imposto de importação é a entrada da mercadoria estrangeira no território nacional. Entretanto, a lei elege, por ficção, um momento adiante para fixar o seu elemento temporal – o despacho para consumo. No caso dos regimes aduaneiros suspensivos, será o da assinatura do termo de responsabilidade, quando exigido, ou da declaração para o regime. Todavia, as mercadorias podem ser, ao invés de reexportadas, despachadas para consumo. Neste caso, o elemento temporal, apresentação do despacho para consumo, sobrepõe-se ao anterior e dá ensejo a novo lançamento – importantíssimo se tiver ocorrido mudança nos elementos da relação jurídica, como a base de cálculo, a alíquota e o sujeito passivo – que tem a propriedade de fazer desaparecer o elemento temporal anterior, tendo em vista que a ficção instituída tem esse efeito”.

Para **Sebastião**, o surgimento do segundo fato gerador faz desaparecer, por força de uma “ficção retroativa” o primeiro fato gerador, mas deixa escapar que permanece,

apenas, o aspecto nuclear do fato gerador (aspecto material), que é o ingresso da mercadoria no território nacional. Deduzimos, portanto, que apenas podem variar os aspectos temporal e espacial. Para **Osiris** o fato gerador será um só, com mudança apenas no aspecto temporal, isto é, teremos um ou mais aspectos temporais para o mesmo aspecto material, cada um com seu lançamento distinto.

Para nós o importante é reconhecer que o aspecto ou critério de identificação do fato gerador denominado material será sempre o mesmo e que os aspectos temporais e locais poderão variar. Deste fato resulta uma conclusão jurídica muito importante: temos obrigações tributárias distintas em um e outro momento, sendo que os elementos que compõem o primeiro fato (regime aduaneiro especial) podem não estar presentes no segundo fato (despacho para consumo), tais como sujeito passivo, base de cálculo, alíquota etc.

Em suma, o termo de responsabilidade assinado quando da concessão do regime aduaneiro especial é extinto por ocasião do despacho para consumo. Não é executado, como pensam alguns. Para estes, por acreditarem que se trata de cobrar o que está suspenso, os valores do termo de responsabilidade permanecem imutáveis. Isto não é verdade. Até mesmo o sujeito passivo, valores e alíquotas nele insertos podem não ser os mesmos por ocasião do despacho para consumo, como nos ensina Osiris Lopes Filho.

De fato, inquestionavelmente, quando da admissão a um regime especial a alíquota pode ser uma e quando do despacho para consumo outra. Os demais itens não discrepam desse raciocínio pela simples razão de que temos dois aspectos temporais distintos (embora em ambos a materialidade do fato seja a mesma), que exigem dois lançamentos distintos. Caso contrário (se se tratasse de mera execução de termo) bastaria uma D.C.I. e não uma nova D.I., como é exigida.

4.2 – CRITÉRIO IDENTIFICADOR ESPACIAL

Como dissemos, os fatos ocorrem no mundo fenomênico numa coordenada de espaço e de tempo. Igualmente, o fato gerador de um imposto ocorre sempre em determinado lugar (**espaço**). No caso do imposto de importação a lei aduaneira determina que mercadorias e veículos só podem entrar ou sair do País por determinado lugar (**zona primária**). Porém, a lei diz também que a entrada física não corresponde à entrada jurídica no território nacional, sendo que esta ocorre no instante do **registro da declaração de importação na repartição do despacho**. Temos aqui o aspecto temporal do imposto de importação.

Com a interiorização das aduanas e a criação de terminais alfandegados de zona secundária, também poderemos identificar o critério espacial do I.I. nas repartições aduaneiras de zona secundária que jurisdicionem tais terminais, hoje chamados Portos Secos.

Assim, resumindo, o aspecto espacial do fato gerador do imposto de importação é identificado pela repartição onde a Declaração de Importação é registrada e, portanto, processado o respectivo despacho aduaneiro (lançamento tributário, por homologação). O mesmo art. 23 do DL 37/66 comprova esta afirmativa:

*“Quando se tratar de mercadoria despachada para consumo, considera-se ocorrido o fato gerador na data do registro, NA **REPARTIÇÃO ADUANEIRA (critério identificador espacial)**, da declaração a que se refere o art. 44.”*

4.3 – CRITÉRIO IDENTIFICADOR MATERIAL

É o principal critério de identificação do fato gerador, uma vez que se refere à materialidade do fato, isto é, à comprovada existência do fato descrito na norma como gerador do tributo.

No caso do imposto de importação a materialidade do fato gerador ocorre quando da efetiva entrada efetiva do bem importado no Território Nacional (**entrada física**). Se a efetiva entrada não ocorrer, ainda que os demais aspectos ocorram, não há falar-se em fato gerador do tributo.

Assim, por exemplo, se formos a uma repartição aduaneira (**aspecto espacial**) e registrarmos uma D.I. (**aspecto temporal**) para promovermos o **despacho antecipado** de um animal a ser importado, teremos identificado dois aspectos, que, como vimos, não caracteriza a existência do fato gerador, pela ausência do **aspecto material**(chegada física do animal).

Neste caso em particular o registro da D.I. não representa o momento da entrada do bem importado, conforme, em princípio (art. 23 do DL 37/66), poder-se-ia depreender. O registro só terá efeito como fato gerador se for complementado pelo **aspecto material**: a **efetiva** entrada do animal no País.

Se o animal vier a falecer no exterior ou, por qualquer motivo, não **entrar** no País, isto é, não se concretizar o aspecto material do fato gerador, de nada adiantará a identificação dos critérios espacial e temporal. Caberá apenas anular a respectiva Declaração de Importação, por ausência da materialidade do fato gerador.

Sobre [Haroldo Gueiros](#)



Advogado, Fiscal da Receita Federal durante 20 anos, professor em matéria aduaneira, principalmente nas áreas de classificação tarifária, regimes aduaneiros especiais, despacho aduaneiro e processo administrativo fiscal, Assessor do ICEX – Centro de Estudos das Operações Aduaneiras, Membro do IBEA (Instituto Brasileiro de Estudos Aduaneiros), Autor do livro “Admissão Temporária” (Edições Aduaneiras) e Editor do site Enciclopédia Aduaneira (www.encyclopediaaduaneira.com.br).

[WEBSITE](#)