

Admissão Temporária para Utilização Econômica

Domingos de Torre
Advogado na Área Aduaneira.
2.9.2009

Do Fato Gerador do Imposto de Importação Conforme a Legislação Tributária de Regência.

O fato gerador do imposto ocorre no momento em que a mercadoria é submetida a despacho para consumo, que se dá, como regra, com o registro da declaração de importação, inclusive nos casos em que a mercadoria esteja sob regime suspensivo de tributação. Toda a matéria que envolve a tributação está regida pelo fato gerador, tais como a classificação tarifária, a base de cálculo, o nível de alíquota, a taxa de câmbio, a isenção ou redução tributária, a aplicação de destaques tarifários (exceções) e afins.

É que a obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador (art. 113, § 1º, do CTN), que é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência (art. 114, do CTN). E o fato gerador do imposto de importação está definido na lei (Decreto-lei nº 37, de 1966, art. 1º, *caput*, com a redação dada pelo art. 1º do Decreto-lei nº 2.472, de 1988), como sendo a entrada da mercadoria no território aduaneiro, mas o art. 23 e parágrafo único desse Decreto-lei assinala que para efeito de cálculo do imposto considera-se ocorrido o fato gerador na data do registro da declaração de importação de mercadoria submetida a despacho para consumo.

Essa é a razão pela qual o Regulamento Aduaneiro e normas hierarquicamente inferiores enfatizam essa definição legal, como o seu artigo 73, inciso I, o qual estabelece que para efeito de cálculo do imposto, considera-se ocorrido o fato gerador na data do registro da declaração de importação de mercadoria submetida a despacho para consumo, afóra mais algumas hipóteses. E essa consideração permanece mesmo nas hipóteses de despacho para consumo de mercadoria sob regime suspensivo de tributação (art. 73, parágrafo único do RA). E a admissão temporária é um regime suspensivo de tributação.

E o registro da DI caracteriza o início do despacho aduaneiro de importação, conforme dispõe o art. 14 da IN-SRF nº 680, de 2006.

Por outro lado, o artigo 94 do Regulamento dispõe que a alíquota aplicável para cálculo do imposto é a correspondente ao posicionamento da mercadoria na TEC, na data da ocorrência do fato gerador.

E mais: o artigo 97 daquele mesmo Regulamento estatui que para efeito de cálculo do imposto, os valores expressos em moeda estrangeira deverão ser convertidos em moeda nacional à taxa de câmbio vigente na data em que se considerar ocorrido o fato gerador (vide artigo 143 do Código Tributário Nacional).

O destaque tarifário, por outro lado, por envolver simples nível de alíquota *ad valorem* privilegiado, tem sua aplicação regida, igualmente, pelo fato gerador, ou seja, deverá estar em vigor na data em que se considerar ocorrido o fato gerador do imposto em despacho para consumo de mercadoria.

Do Artigo 375, do Regulamento Aduaneiro como Simples Norma Regulamentar.

É evidente que o artigo 375 do atual Regulamento Aduaneiro não mudou a lei e nem poderia, visto que apenas está regulamentando uma situação diferenciada por envolver aquele mesmo regime de admissão temporária, no qual há pagamento inicial de crédito tributário e que é efetivado por intermédio de DI, por força do artigo 12, inciso I, da IN-SRF nº 285, de 2003 e projeção de outra parcela de imposto cujo pagamento é suspenso mediante garantia (termo de responsabilidade). Tem-se presente, pois, que o pagamento do imposto efetivado por DI, no início, foi regido pela regra do fato gerador, tanto que a parcela paga no início obedeceu o nível de alíquota *ad valorem* vigente na data do registro da declaração, assim como os valores em moeda estrangeira foram convertidos à taxa de câmbio vigente na data do registro (que a legislação diz que tem de ser a taxa vigente na data em que se considerar ocorrido o fato gerador).

Resta saber, portanto, qual o regime tributário que deve ser seguido referente à parcela alusiva à proporcionalidade, cujo montante é obtido pela aplicação do percentual de 1% relativamente a cada mês compreendido no prazo de concessão do regime sobre o montante dos tributos originalmente devidos.

Inicie-se por dizer que a parcela já paga, originalmente devida, seguiu o regime do fato gerador, embora se possa discutir que a mesma não seria de consumo ou de nacionalização, tanto que a alíquota *ad valorem* aplicada foi a vigente na data de tal registro, o mesmo podendo-se dizer em relação à taxa de conversão da moeda estrangeira. E tanto é que por ocasião da dedução ou compensação desse tributo no momento da extinção do regime, o que se faz é apenas deduzir o que já foi pago, sem se entrar no mérito da necessidade de se efetuar algum ajuste na matéria tributária em razão de sua eventual mudança, que pode ocorrer desde aquele início até a data do pagamento da parcela que ficou suspensa.

Por outro lado, o § 3º do artigo 373 do Regulamento Aduaneiro pontua que o crédito tributário correspondente à parcela dos tributos com suspensão do pagamento deverá ser constituído em termo de responsabilidade, e o § 4º desse mesmo dispositivo assinala que esse termo de responsabilidade deve ser assinado com base no artigo 759 daquele Regulamento Aduaneiro, que faz parte do Livro VII, Título I, deste diploma legal, que dispõe sobre o CRÉDITO TRIBUTÁRIO, assim:

Capítulo I = Do Lançamento de Ofício;

Capítulo II = Dos Acréscimos Legais, com três Seções (I – Da Multa de Mora, II, dos Juros de Mora e III, Das Disposições Finais);

Capítulo III = Da Decadência e Prescrição, com duas Seções (I Da Decadência e II, da Prescrição);
Capítulo IV = Do Termo de Responsabilidade.

O Capítulo IV, alusivo ao Termo de Responsabilidade, dispõe que este (termo) “.....é o documento no qual são constituídas obrigações fiscais cujo adimplemento fica suspenso pela aplicação dos regimes aduaneiros especiais” e cita as normas matrizes desse texto.

Os termos de responsabilidade no caso aqui focado são constituídos por quantia certa.

Feitos esses comentários de ordem legal, volta-se, agora, ao artigo 73, do Regulamento Aduaneiro, mais exatamente ao seu inciso I e Parágrafo único, abaixo transcritos:

“Art. 73 – Para efeito de cálculo do imposto, considera-se ocorrido o fato gerador (...):

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

.....
Parágrafo único: O disposto no inciso I, aplica-se, inclusive, no caso de despacho para CONSUMO de mercadoria sob regime suspensivo de tributação.....”.

De acordo com o artigo 139 do CTN, o crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta, sendo que a obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador (artigo 113, parágrafo primeiro do CTN). O crédito tributário regularmente constituído poderá ter pagamento suspenso, de acordo com o artigo 151 do CTN, até porque só se pode suspender crédito tributário que já esteja constituído.

Pelo que se observou de toda a legislação antes referida, atinente à Admissão Temporária para Utilização Econômica, pode se entender que:

- 1) se trata de um Regime Aduaneiro Especial;
- 2) o pagamento dos tributos devidos são divididos em dois momentos, a saber:
 - 2.1 - na data do registro da declaração de aplicação do Regime (inicial),
 - 2.2 - na data da extinção do regime.

Trata-se, pois, de um crédito tributário só, regularmente constituído, sendo uma parte que é devida e paga na declaração inicial e a outra quando da adimplência do compromisso assumido e garantido por termo de responsabilidade, que também é crédito tributário regularmente constituído, como se constatou antes, quando, então, ocorre a extinção.

Merece destaque, no entanto, o disposto no artigo 375 do Regulamento Aduaneiro, assim:

“Art. 375 – No caso de extinção da aplicação do regime mediante despacho para consumo, os tributos originalmente devidos deverão ser recolhidos deduzidos o montante já pago”

Essa norma, de certo modo, comprova tudo o que foi alegado anteriormente, ou seja, de que se trata de um só crédito tributário, tanto que o que foi pago antes (por conta desse mesmo crédito tributário), pode ser deduzido do que deverá ser pago depois (em relação ao mesmo crédito tributário, repita-se).

Esse mesmo dispositivo comprova, também, que o **DESPACHO PARA CONSUMO, que GERARÁ A EXTINÇÃO DO REGIME, SE DÁ COM O RECOLHIMENTO DOS TRIBUTOS SUSPENSOS PELO TERMO DE RESPONSABILIDADE FIRMADO, garantidor do crédito tributário regularmente constituído.**

O artigo 13 da IN-SRF nº 285, de 2003, dispõe o quanto segue, parcialmente:

“Art. 13 – O II e o IPI devidos por ocasião de admissão temporária com pagamento proporcional, de acordo....., serão pagos pelo importador por ocasião do registro da respectiva DI, mediante débito automático em conta,.....
.....
§ 3º – No caso de extinção do regime mediante despacho dos bens para consumo, os impostos incidentes na importação serão calculados com base na legislação vigente à data em que o regime for extinto,.....”.

Veja-se que a submissão para consumo se dá ao final do ciclo, que gera a extinção do regime.

O artigo 375, combinado com o artigo 13 daquela Instrução Normativa, portanto, estabelece, em outras palavras, que:

- 1) a extinção do regime se dá com o despacho que é verdadeiramente considerado para consumo;
- 2) o despacho para consumo ocorre no final, quando se paga a parte constituída por termo de responsabilidade, tanto que se permite deduzir o que foi pago na declaração anterior, de aplicação do regime. Vale dizer: o despacho para consumo extingue o regime (**vide artigo 15, inciso V, daquela Instrução Normativa**) (**vide artigo 367, inciso V, do Regulamento Aduaneiro**).

Tem-se presente, pois, duas situações, a saber:

- 1) se o cálculo do imposto para fins de despacho para consumo (extinção) devesse ser feito com base na DI de aplicação do regime, como exposto na primeira parte deste trabalho, é evidente que qualquer matéria tributária que surgisse depois do registro daquela primeira DI, tais como, nível de alíquota *ad valorem*, taxa cambial, exceções tarifárias (ex), benefícios fiscais, etc, não poderia ser aplicada, pois dever-se-ia adotar a matéria tributária observada por ocasião do registro da primeira DI e do crédito tributário alusivo à parte remanescente (veja-se que na primeira DI já se anexa o Termo de Responsabilidade com o valor constituído, de acordo com o inciso V, do artigo 12, daquela Instrução Normativa).
- 2) a prevalecer o critério constante do § 3º, do artigo 13, da IN-SRF nº 285, de 2003, corroborado pelo artigo 373, do atual Regulamento Aduaneiro, qual seja, o de que o cálculo deve ser efetuado “com base na legislação vigente à data em que o regime for extinto,.....”, a matéria tributária a ser aplicada deve ser aquela vigente na ocasião em que a DI de consumo for registrada (a segunda).

O enunciado no item 2 parece-me o correto.

Com efeito, se vigente nessa data uma exceção tarifária, a mesma poderia ser aplicada pelo contribuinte por ocasião do registro da declaração de importação considerada verdadeiramente para consumo, que enseja a extinção do regime.

É que o legislador, nos casos desse tipo de Regime, considerou existente a ocorrência de dois Fatos Geradores, um no momento da aplicação do Regime, na qual já se paga o tributo originalmente devido, conforme estabelece o artigo 13 daquela Instrução Normativa (o imposto será pago por ocasião do respectivo registro da DI) e o outro quando ocorrer a extinção pela submissão da mercadoria a despacho para consumo quando, então, o imposto será calculado com base na legislação vigente na data do registro da DI (de consumo), gerando a extinção do regime.

Assim, mesmo que o “ex” venha a ser criado no transcurso de todo esse procedimento, ele deveria prevalecer caso esteja em vigor à data do registro da declaração para consumo, por ocasião da extinção do regime. É que o legislador, ao dar prevalência ao regime do fato gerador por ocasião da submissão dos bens a consumo, ensejando a extinção do regime, nada mais fez do que obedecer a regra da legislação maior que dispõe sobre o fato gerador do imposto de importação.

Trata-se o presente trabalho de uma simples colaboração que por certo ainda não esgota o assunto.