



MINISTÉRIO DA FAZENDA

WEF

Sessão de 19 de novembro de 1981.

ACORDÃO Nº-CSRF/03-0.617

Recurso nº RP/302-0.137

Recorrente FAZENDA NACIONAL

Recorrido SEGUNDA CÂMARA DO TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Sujeito Passivo: DELTA LINE, INC.

CONFERÊNCIA FINAL DE MANIFESTO - Falta de mercadoria - O prazo de decadência começa a correr a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que a Fazenda Nacional recebe, da administradora do porto, a comunicação sobre as faltas ocorridas, podendo, a partir desse momento, fazer o lançamento do crédito. Recurso denegado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto pela FAZENDA NACIONAL:

ACORDAM os Membros da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por maioria de votos, negar provimento ao Recurso Especial. Vencidos os Cons. Amador Outereiro Fernández e Sebastião Rodrigues Cabral.

Sala das Sessões (DF), em 19 de novembro de 1981.

AMADOR OUTEREIRO FERNÁNDEZ

PRESIDENTE

MINDEMBURGO DOBAL TEIXEIRA

RELATOR

ADHEMILSON BASTOS DE CARVALHO

PROCURADOR DA FAZENDA NACIONAL

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: LUIZ CARLOS NOGUEIRA, FRANCISCO MARTINS LEITE CAVALCANTE, PAULO



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

PROCESSO N.º 0845/059.280/79

RECURSO N.º: RP/302-0.137

ACÓRDÃO N.º: CSRF/03-0.617

RECORRENTE: FAZENDA NACIONAL

Recorrente: SEGUNDA CÂMARA DO TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Sujeito Passivo: DELTA LINE, INC.

R E L A T Ó R I O

O Sr. Procurador da Fazenda Nacional junto à Segunda Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes pleiteia a reforma do acórdão daquela Câmara em que foi acolhida a preliminar de decadência do direito de ~~a~~ constituir o crédito tributário uma vez que, tomando-se como termo inicial a data da importação, ou ainda, aquela em que a repartição aduaneira foi formalmente cientificada da irregularidade pela administração portuária.

O Sr. Procurador da Fazenda, cujas razões são lidas em sessão, alega, em resumo, "ser a obrigação tributária por falta de mercadoria não de contribuintes, mas sim de responsável e ser o fato gerador de tal responsabilidade não o despacho da mercadoria, mas sim o conhecimento da falta através do fato vinculado que perquire a existência do fato gerador, na forma do art. 142 do C.T.N., isto é, a conferência final do manifesto ou outra forma oficial de ciência."

É o relatório.

V O T O

Conselheiro HINDEMBURGO DOBAL TEIXEIRA, Relator:

O Conselheiro Edwaldo Reis da Silva, presidente da Segunda Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes e membro desta Câmara apreciou a matéria com segurança e lucidez, num trabalho em que estuda exaustivamente os seus diversos aspectos. Desse trabalho destaco os seguintes pontos:

"A natureza e finalidade da "conferência final de manifesto" estão previstas no Decreto-lei nº 37, de 18/11/66, que dispõe sobre o imposto de importação e reorganiza os serviços aduaneiros, arts. 39 e 60, assim redigidos:

"Art. 39. A mercadoria procedente do exterior e transportada por qualquer via será registrada em manifesto ou outras declarações de efeito equivalente, para apresentação à autoridade aduaneira, como dispuser o regulamento.

§ 19. O manifesto será submetido a conferência final para apuração de responsabilidades por eventuais diferenças quanto à falta ou acréscimo de mercadoria.

§ 29. O veículo responde pelos débitos fiscais, inclusive os decorrentes de multas aplicadas aos transportadores da carga ou aos seus condutores.

§ 39. Poderá ser concedida liberação provisória dos veículos enquanto não concluída a conferência final do manifesto, mediante termo de responsabilidade para garantia de tributos, multas e outras obrigações que devam ser satisfeitas, por força de divergências apuradas na forma desta lei.

Art. 60. Considerar-se-á, para efeitos fiscais:

I - Dano ou avaria - qualquer prejuízo que sofrer a mercadoria ou seu envoltório;

II - Extravio - toda e qualquer falta da mercadoria.

Parágrafo único. O dano ou avaria e o extravio serão apurados em processo, na forma e condições que prescrever o regulamento, cabendo ao responsável, assim reconhecido pela

autoridade aduaneira, indenizar a Fazenda Nacional do valor dos tributos que, em consequência, deixarem de ser recolhidos".

A "conferência final de manifesto" é, pois, o procedimento administrativo-fiscal de apuração de faltas de mercadorias estrangeiras que constam como tendo sido importadas (parágrafo único do art. 1º do Decreto-lei nº 37, de 18.11.66), e está regulada pelo Decreto nº 63.431, de 16.10.68, que regula também a "vistoria" de mercadoria estrangeira. O procedimento se inicia pelo "confronto dos registros de descarga com o manifesto ou documento de efeito equivalente" e termina com a intimação do responsável (o transportador), para "recolher o que for devido" (após o advento do Decreto nº 70.235/72, notificação de lançamento), ou com o arquivamento do processo, caso nada seja apurado.

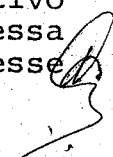
Nesse tipo de apuração de faltas e acrêscimos de mercadoria estrangeira, só há, portanto, um responsável possível - o transportador.

No presente processo, verifica-se que, pelo doc. de fls. , intitulado "Informação de descarga - faltas e acrêscimos", a administração portuária (CODESP) forneceu ao órgão fiscal (DRF) notícia de irregularidades por ela anotadas na descarga do navio em causa.

Apreciando casos da mesma natureza deste, vem a Delegacia da Receita Federal em Santos, com fundamento no art. 138 do Decreto lei nº 37/66, entendendo que o prazo de decadência do direito de a Fazenda constituir o crédito tributário tem como "termo inicial" a data do recebimento da referida "informação".

Com efeito, de posse desse documento, e tendo já em mãos o "manifesto de carga" e demais "papeléis do navio" (inclusive as "folhas de descarga"), além do "termo de responsabilidade" por faltas, acrêscimos e avarias, assinado por quem de direito, poderia o órgão fiscal, sem dúvida, constituir o respectivo crédito tributário mediante o competente lançamento (o que vai depender exclusivamente de sua iniciativa)."

"Na hipótese de conferência de manifesto, em que o responsável, como vimos, é o transportador' (sujeito passivo responsável), essa iniciativa ("animus") cabe, ao contrário, à autoridade aduaneira: ela já tem em seu poder, desde a descarga da mercadoria, todos os elementos para fazer a "apuração" (aspecto temporal) e efetuar o respectivo lançamento, reportando-se, de acordo com expressa determinação legal, aos tributos vigorerantes nesse



preciso momento (parágrafo único do art. 23 do Decreto-lei nº 37/66 e art. 144 do C.T.N.).

Inegável que, de posse de elementos que denunciam a ocorrência de falta ("núcleo" ou "elemento material" do fato gerador presumido), e sabendo precisamente quem é o responsável pelo evento, poderá o sujeito ativo, a partir daí, mediante a competente "apuração", exercer o seu direito de cobrar o que lhe for devido."

"Reexaminando, pois, o assunto, conclui que mais de adequar à hipótese em exame a regra geral do art. 173, item I, do C.T.N., de modo que a contagem do prazo de 5 (cinco) anos deverá ter início no "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" (por se acharem satisfeitos todos os requisitos legais a tanto necessários). Pois, ocorrida uma "falta" de mercadoria manifestada (fato gerador presumido), nasce desde logo uma "obrigação tributária" e já existe, portanto, o direito do sujeito ativo de cobrar do responsável já conhecido (o transportador) o tributo por este devido a título de indenização (dependendo apenas de sua iniciativa), embora o próprio sujeito ativo desconheça a existência desse direito; e, como também nos ensina Fábio Fanucchi, "a decadência se verifica independentemente do conhecimento que a Fazenda Pública tenha, ou não, da existência do seu direito de cobrar o tributo" ("A Decadência e a Prescrição em Direito Tributário", 1970, pág. 131).

Devo esclarecer, com o respeito que merecem os defensores da tese segundo a qual o prazo de decadência somente teria início na data da "apuração" da falta, ou seja, ao cabo da conferência final de manifesto, que tal entendimento não nos parece aceitável, entre outras razões, porque:

1) não havendo prazo fixado para a realização da conferência de manifesto, o termo inicial da decadência ficaria, assim, dependendo unicamente da iniciativa do órgão fiscal, situação esta que me parece incongruente, não encontrando similar em nossa legislação tributária;

2) poderia ocorrer, também, que se a conferência, por qualquer motivo, não fosse efetuada, também não teria início aquele prazo, o que equivale a dizer - não haveria decadência;

3) Como a cobrança da indenização devida pelo responsável (ou lançamento do crédito tributário) é a consequência imediata do procedimento de conferência final de manifesto, ou seja, como que sua última etapa, teríamos, adotando tal tese, outra incongruência: o "termo inicial" da decadência seria o próprio lançamento;

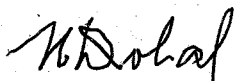
4) em nosso direito tributário positivo, somente nos casos de dolo, fraude ou simulação do sujeito passivo ou responsável é que o "conhecimento" da infração, pelo Fisco, determinaria o início do decurso do prazo decadencial (art. 150, § 4º, do C.T.N.);

5) em relação ao Imposto de Renda, o 1º Conselho de Contribuintes já firmou o entendimento de que, mesmo na hipótese de dolo ou fraude, o termo inicial da decadência continua sendo o primeiro dia do exercício seguinte ao em que poderia ser efetuado o lançamento (CTN, art. 173, inciso I);

6) após o decurso de mais de 5 anos da data das importações seria difícilimo, para não dizer impossível, efetuar a "apuração" de faltas ou extravios, eis que, como ocorre na DRF em Santos e na IRF no Porto do Rio de Janeiro (as principais repartições aduaneiras do país), os documentos de importação e papéis dos navios são incinerados após aquele prazo."

Parece-me que a tese correta está contida no que foi exposto acima e, de acordo com os seus fundamentos, julgo que, no caso, o termo inicial da decadência é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que a Fazenda recebeu, da administradora do porto, a comunicação sobre a falta, podendo a partir deste momento fazer o lançamento do tributo. Desta maneira, voto no sentido de que seja negado provimento ao recurso.

Brasília - DF, em 19 de novembro de 1981.



HINDEMBURGO DOBAL TEIXEIRA - RELATOR

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL Processo nº 0845/059.280/79

Acórdão nº CSRF/03-0.617

VOTO VENCIDO DO CONSELHEIRO AMADOR OUTERELO FERNÁNDEZ - PRESIDENTE

Segundo a doutrina e a jurisprudência para que se possa falar em OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA mister será que:

a) o legislador tenha fixado a hipótese de incidência, ou seja, a situação descrita em lei como capaz e suficiente para dar origem a uma obrigação tributária (obrigação em abstrato);

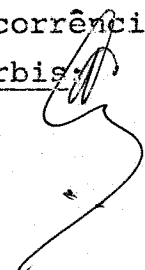
b) tenha ocorrido o fato gerador, isto é, o acontecimento fático que preencha exatamente a descrição estabelecida como hipótese de incidência (obrigação em concreto).

2. Portanto, a obrigação tributária nasce com a ocorrência material das circunstâncias (materialização dos pressupostos) previstas em lei.

3. O momento da ocorrência do fato gerador tem importância fundamental para a determinação do tributo a ser pago, pois toda a situação de fato relevante deve ser qualificada nesse dia, bem como as regras jurídicas aplicáveis serão aquelas vigentes - nesse momento, em obediência ao estabelecido no art. 144 do Código Tributário Nacional, ipsis litteris:

"Art. 144 - O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada." (grifamos).

4. Cuidando do momento da ocorrência do fato gerador, o C.T.N., em seu art. 116, consigna in verbis:



"Art. 116 - Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes 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 de direito aplicável."

5. Assim, estabeleceu esse dispositivo legal uma regra fixando o momento da ocorrência do fato gerador de qualquer tributo, permitindo, ele, entretanto, que o legislador ordinário, expressamente disponha em sentido contrário.

6. O Decreto-lei nº 37/66, ao cuidar do momento da ocorrência do fato gerador para os casos de entrada presumida (mercadoria que constar como tendo sido importada e cuja falta venha a ser apurada pela autoridade aduaneira e mercadoria manifestada cuja falta for apurada no ato de descarga ou de conferência de manifesto) declara, nos seus arts. 1º, parágrafo único, 23, parágrafo único, combinado com o art. 24, ser ele aquele em que "a autoridade aduaneira apurar a falta ou dela tiver conhecimento" (grifamos), textualmente:

"Art. 24 - Para efeito de cálculo do imposto, os valores expressos em moeda estrangeira serão convertidos em moeda nacional à taxa de câmbio vigente no momento da ocorrência do fato gerador.

Art. 1º - omissis

Parágrafo único - Considerar-se-à entrada no Território Nacional, para efeito de ocorrência do fato gerador, a mercadoria que constar como tendo sido importada e cuja falta venha a ser apurada pela autoridade aduaneira.

Art. 23 - omissis

Parágrafo único - No caso do parágrafo único do art. 1º, a mercadoria ficará sujeita aos tributos vigentes na data em que autoridade aduaneira apurar a falta ou dela tiver conhecimento.

Acórdão nº CSRF/03-0.617

7. Qualquer situação de fato só tem valor para o direito quando este a incorpora, transformando-a em situação jurídica. A realização ou concretização da situação jurídica poderá depender de condição suspensiva e, nesse caso, o fato gerador tem seus efeitos retardados, produzindo-se eles no instante em que ocorra o implemento da condição (inc. I do art. 117 do Código).

8. Sem dúvida, a redação do parágrafo único do art. 19, do Decreto-lei nº 37/66, ao condicionar a ocorrência do que alguns denominam de "fato gerador presumido" da mercadoria que constar como tendo sido importada e cuja falta

"venha a ser apurada pela autoridade aduaneira"

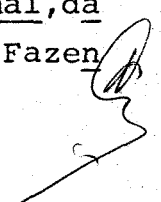
e ainda a integração harmônica em torno da hipótese de incidência específica, objeto do parágrafo único do art. 23 do mesmo diploma, ao estabelecer ficar a mercadoria

"sujeita aos tributos vigentes na data em que a autoridade aduaneira apurar a falta ou dela tomar conhecimento."

parece haver o legislador se utilizado de uma condição suspensiva, visto que condicionou o direito de o Fisco exigir o tributo à apuração da falta pela autoridade aduaneira, pois nessa ocasião é que se caracteriza a circunstância material que a lei adota como fato imponível, isto é, só nesse momento surge a obrigação tributária com a ocorrência do fato gerador (realização fática da hipótese de incidência).

9. Tendo em vista que a materialização da ocorrência do fato gerador foi condicionada à apuração ou conhecimento da falta pela autoridade aduaneira, questiona-se quando e como se revela o adimplemento dessa condição.

10. Cabe ressaltar inicialmente que, face relevância - de que o fato se reveste, terá de ser um ato expresso e formal, da do ser ele o parâmetro para o marco inicial do direito de a Fazenda



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL Processo nº 0845/059.280/79

Acórdão nº CSRF/03-0.617

da formalizar a pretensão do crédito fiscal, ser esse momento - que determina a taxa de câmbio para a conversão da moeda estrangeira (art. 24 do D.L. 37/66) e ainda condicionar a exigência dos tributos a serem pagos (art. 23, parágrafo único). Não se poderá, na espécie, cogitar-se de situações implícitas, isto é, que dêem margem a subjetivismos, quando o fato adimpliria a condição para uns e não para outros. Portanto, o ato expresso e formal deverá ser válido e incontestável para todos os casos.

11. Ora, se apurar e tornar puro, escoimar, eliminar dúvidas ou incertezas, a verificação da ocorrência da condição só poderá fazer-se deliberadamente, não deixando qualquer margem a incertezas. De igual modo, se tomar conhecimento é deparar-se com o fato de maneira positiva, não é viável falar-se em adimplemento da condição de modo vago, implícito ou que de qualquer modo demandasse averigüações, pedidos de esclarecimento etc.

12. Deste modo, a denúncia de uma possível falta, isto é, o documento que revele um indício de possível falta, demandando pesquisas para a apuração da falta, dado que além de esse documento não ser a prova da falta, as pesquisas que no futuro forem levadas a cabo, inclusive com apoio nesse documento, poderão alcançar resultados positivos ou negativos, não se prestará para atestar-se a realização da condição e, ipso facto, considerar-se o corrido o fato gerador.

13. Em razão desses fatos assiste razão ao Conselheiro LEVY VALÉRIO DE OLIVEIRA, quando, como Relator do Recurso nº 96.312 (Acórdão nº 25.807, prolatado, em 11/12/80, pela Colenda 2a. Câmara do 3º Conselho de Contribuintes, escreve:

"Conclui-se da leitura dos dispositivos citados, em harmonia com o decidido pelo TFR, que, nos casos de FALTA DE MERCADORIA A SER APURADA PELA AUTORIDADE ADUANEIRA, o elemento material, espacial, do fato gerador do Imposto, na sua fase inicial, é definido por uma presunção jurídica - CONSIDERAR-SE-Á ENTRADA NO TERRITÓRIO NACIONAL - e, completando a coordenada, o elemento temporal, final, é dado pela afirmação-:

"a mercadoria ficará sujeita aos tributos vi



Acórdão nº CSRF/03-0.617

gorantes NA DATA em que a autoridade aduaneira APURAR A FALTA ou dela tiver conhecimento."

Essa falta de mercadoria pode ser constatada através de VISTORIA ADUANEIRA ou de CONFERÊNCIA FINAL DE MANIFESTO.

O primeiro procedimento é, geralmente, contemporâneo ao desembarço da mercadoria, quase sempre individualizado, apurando AVARIAS ou FALTAS, que podem resultar em responsabilidade do transportador ou do depositário.

O segundo, que, na espécie, é o importante, é feito, geralmente quando o veículo já abandonou o porto e as mercadorias já foram desembarçadas, abrangendo o total do manifesto, apurado FALTAS E/OU ACRÉSCIMOS que, EM 99,9% DOS CASOS, SÃO DE RESPONSABILIDADE DO TRANSPORTADOR.

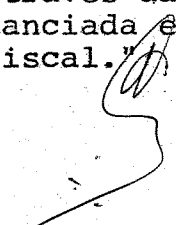
A autoridade da administração portuária, com a presença de um preposto do transportador, geralmente sem a presença da autoridade aduaneira, acompanha o desembarque das mercadorias, fazendo anotações em Folhas de Descarga.

No porto de Santos, especificamente, a Delegacia da Receita Federal recebe, da entidade portuária, uma INFORMAÇÃO DE DESCARGA, noticiando POSSÍVEIS IRREGULARIDADES, com relação a FALTAS E/OU ACRÉSCIMOS, DE MERCADORIAS, na descarga de um determinado navio.

Essa informação de Descarga é, via de regra, de data bastante próxima à da atracação do navio.

A autoridade aduaneira é quem decide, de acordo com suas prioridades e disponibilidades de pessoal, EM QUE DATA VAI APURAR SE, REALMENTE, OCORRERAM AS FALTAS E/ OU ACRÉSCIMOS A PONTADOS NA INFORMAÇÃO DE DESCARGA, nos termos do art. 25 do Decreto 63.431/68, seus parágrafos, que regulamenta o parágrafo 1º do art. 39 do Dec. lei 37/66.

É nesta data (da apuração das faltas) que se completa o fato gerador do Imposto de Importação, nos casos de Conferência Final de Manifesto, devendo a autoridade fiscal constituir o crédito tributário, através da formalização da exigência, consubstanciada em Auto de Infração ou Notificação Fiscal."



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL Processo nº 0845/059.280/79
Acórdão nº CSRF/03-0.617

isto porque, como a comunicação é meramente indiciária, isto é, como ela só noticia "POSSÍVEIS IRREGULARIDADES" compete a autoridade aduaneira "APURAR SE, REALMENTE, OCORRERAM AS FALTAS OU ACRÉSCIMOS APONTADOS NA INFORMAÇÃO DE DESCARGA, nos termos do art. 25 do Decreto nº 63.431/68...", embora esclareça o Conselho que as "FALTAS E/OU ACRÉSCIMOS, em 99,9% DOS CASOS, SÃO DE RESPONSABILIDADE DO TRANSPORTADOR."

14. Portanto, ainda não é certa a efetiva ocorrência da falta e, se concretizar-se esta, qual o seu responsável, isto é, o sujeito passivo da falta que for apurada, para dar origem a uma obrigação tributária.

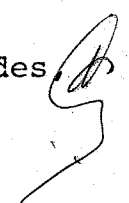
15. Do mesmo modo, esclarece o Relator do Recurso nº 94.709 — cuja decisão foi consubstanciada no Acórdão nº 25.020, prolatado, em 03/07/80, pela Colenda 2a. Câmara do 3º Conselho de Contribuintes — Conselheiro EDWALDO REIS DA SILVA.

"... recebida tal comunicação, haveria ainda que apurar quais as "irregularidades" (infrações) efetivamente ocorridas (faltas e acréscimos de volumes),..."

Vale dizer: o lançamento correspondente não poderia ser efetuado nessa ocasião, eis que o fato gerador da obrigação tributária, nos termos estabelecidos pelo parágrafo único do art. 23 do Decreto-lei nº 37/66, ainda não ocorrera. Mas, a partir do recebimento da aludida "Informação" da depositária, a repartição aduaneira já conhecia o responsável (sujeito passivo) por qualquer das possíveis irregularidades a serem apuradas em conferência de manifesto — faltas ou acréscimos de mercadorias estrangeiras. (grifos da transcrição).

Importa ainda aduzir que a "conferência final do manifesto" está regulada nos arts. 25 a 27 do Decreto nº 63.431/68, e resulta do confronto do manifesto com os registros de descarga do navio, complementado pelos esclarecimentos que vierem a ser prestados pelo transportador." (grifos da transcrição).

16. Ora, se ainda não são certas as irregularidades



Acórdão nº CSRF/03-0.617

isto é, se ainda não se sabe "quais as irregularidades (infrações) efetivamente ocorridas (faltas ou acrêscimos de volumes)", impróprio será falar-se em infrator (responsável), pois, como ocorre no direito penal, não existe criminoso sem crime.

17. A fim de não compelir o contribuinte a um procedimento arbitrário, acarretando-lhe ônus ao administrado, antes mesmo de o Poder Público certificar-se devidamente da existência da falta, isto é, da efetiva entrada da mercadoria, que, no caso, seria a ocorrência do FATO GERADOR do tributo: o Decreto-lei nº. 37/66, em seu art. 118 e seguintes e o Decreto nº 63.431, de 16 de outubro de 1968, nos seus artigos 25 e seguintes, prevêem um procedimento fiscal, no qual o interessado poderá provar a inexistência do fato tributável (falta da mercadoria). Com efeito, poderá o interessado demonstrar que, em verdade, não houve a entrada da mercadoria estrangeira, seja provando que: a) a mercadoria não chegou a ser embarcada no porto de origem; b) embora manifestada, foi a mercadoria desembarcada em território de outro país; c) ela veio a ser desembarcada e declarada posteriormente (v.g.: na volta do navio de outro porto); d) a existência de força maior etc.

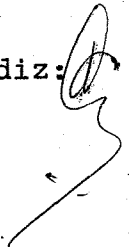
18. O aludido Decreto nº 63.431, de 16 de outubro de 1968, que regulamentou a vistoria de mercadoria estrangeira e a conferência final de manifesto pelas repartições aduaneiras, em seu capítulo III, dispôs em seu artigo 25 e seus parágrafos que:

"Art. 25 - A falta ou ausência de volumes será apurada pela repartição aduaneira, mediante o confronto dos registros de descarga com o manifesto ou documento de efeito equivalente.

§ 1º - O fato será objeto de representação do funcionário designado para a conferência final do manifesto.

§ 2º - Se não houver falta ou acréscimo de volumes, nem mercadorias a despachar, poderá ser arquivado o manifesto ou documentos de efeito equivalente."

E em seu artigo 26, diz:



"No caso de falta ou acréscimo de volumes, o transportador será intimado a apresentar defesa no prazo de 30 (trinta) dias corridos."

Finalmente no artigo 27, assim determina:

"Apresentada a defesa, ou decorrido o prazo respectivo, o chefe da repartição aduaneira decidirá sobre a responsabilidade e mandará intimar o responsável a recolher o que for devido, sem prejuízo de aplicação das penalidades cabíveis." (grifamos).

19. O Procurador da Fazenda junto à Colenda 3a. Câmara do 3º Conselho de Contribuintes, Dr. JOSÉ DE CAMPOS MARTINS, expõe muito bem o procedimento quando escreve nos autos do Processo nº 0845/066.369/78:

"15. Em sua grande maioria, os processos referente ao assunto, iniciam-se com uma representação fiscal apontando faltas ou acréscimos verificados com base nas Informações de Descargas-Faltas e Acréscimos, fornecidas pela Companhia Portuária, através da folha de descarga.

16. A referida representação, endereçada ao Supervisor, obrigatoriamente protocolizada na Repartição, diz expressamente:

"A fim de obter os elementos preliminares para a conferência final do manifesto, solicitamos providências de que seja ouvida a Agência do vapor, para que se manifeste a respeito."

17. O Supervisor então, solicita ao transportador esclarecimentos e informações suplementares para a boa e necessária instrução do processo.

18. Lamentavelmente, há quem confunda apuração de falta com apuração da responsabilidade, coisas bem distintas, na forma da legislação de regência.

19. Tal representação fiscal determina o início da apuração da falta - ou seja - o ato da repartição aduaneira pesquisar, por iniciativa própria, a ocorrência de extravio de mercadoria que consta como tendo sido importada, o que é feito confrontando-se os registros de descarga com o manifesto ou documento equivalente.



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL
Acórdão nº CSRF/03-0.617

Processo nº 0845/059.280/79

20. O Transportador presta os esclarecimentos solicitados pela repartição, juntando inclusive cópias de documentos, com os quais pretende esclarecer a entrega dos volumes, con-
firmar o extravio ou o acréscimo.

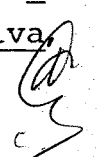
21. Após a realização destas diligências a respeito das faltas e/ou acréscimos inicialmente indicadas, é que a fiscalização irá determinar o seu arquivamento ou a lavratura do Auto de Infração e Notificação Fiscal, de acordo com os resultados apurados.

22. Uma vez apurada a falta, o passo seguinte consiste na identificação do sujeito passivo da obrigação tributária (apuração de responsabilidade).

23. Como se vê, são duas fases nitidamente diferenciadas: na primeira, apura-se a existência de um crédito tributário a favor da União, na segunda, apura-se quem deva pagar esse crédito.

20. Em face da sistemática introduzida no porto de Santos, em que a Cia. Docas de Santos declara na "Informação de Descarga" as possíveis faltas e acréscimos, a única alteração é que a apuração das faltas (indicadas no parágrafo único dos artigos 1º a 23 do Decreto-lei 37/66) e também da responsabilidade se fazem simultaneamente, todavia, isso não gera qualquer consequência, pois não servindo a comunicação como prova da falta ou do acréscimo, isto é, estando a autoridade aduaneira na obrigação de diligenciar para apurar a falta, noticiada na informação de descarga, intimando o transportador a prestar esclarecimentos e, posteriormente, determinar o arquivamento ou decidir pela exigência dos tributos incidentes sobre a mercadoria que, afinal, for considerada em falta.

21. Ora, em todos estes casos, se certeza ainda não se tem da efetiva, mas oculta, entrada da mercadoria no país, que seria a infração; como falar-se em infrator, base de cálculo, alíquotas aplicáveis, se nem matéria fática existe, isto é, se o Poder Público ainda não caracterizou, segundo o rito estabelecido em lei, qualquer falta! Observe-se que a eventual conclusão a que chegar o processo de averiguação de desvio de mercadorias não implica qualquer lançamento de crédito tributário. A investigação, se positiva



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL Processo nº 0845/059.280/79
Acórdão nº CSRF/03-0.617

se encerra com uma representação para que se formalize a exigência, a qual poderá ter lugar no mesmo dia, um mês, um ano ou mesmo deixar transcorrer o quinquênio sem ser formalizada. Ela se equipara à Comissão de Inquérito, cujo efeito prático fica dependendo da decisão a que é submetido o resultado do apurado.

22. Em magnífico artigo dedicado ao "fato gerador da obrigação tributária no imposto de importação", publicado na Revista de Direito Público, Caderno de Direito Tributário, nº 219-224, o tributarista RAUL REIS DE MELO, escreve:

".....

5.2 - Se contudo, a mercadoria for introduzida ilegalmente no País, descumpridas assim as normas de controle, sobre ela incidirá o imposto desde a sua entrada no território nacional, no momento em que for interceptada. A lei, como se verá, a considera entrada nesse momento

.....

9.

A obrigação tributária surge, portanto, nesse caso, no momento em que a mercadoria é encontrada ilegalmente no mercado, ou no momento em que a autoridade apura que a entrada se deu ilegalmente ou, ainda, no instante em que dela tem conhecimento (pela lavratura de ato escrito que dá origem ao procedimento administrativo).

23. Visto exaustivamente que a apuração não se dá com o recebimento da informação da descarga, mas com a apuração, que geralmente tem lugar muito depois, ipso facto, como entendemos Conselheiros LEVY VALÉRIO DE OLIVEIRA, EDWALDO REIS DA SILVA, PAULO DE ALMEIDA e também a MAIORIA DA CÂMARA SUPERIOR, o fato gera dor só tem lugar quando da apuração da falta, nos termos do parágrafo único dos artigos 1º e 23 do Decreto-lei nº 37/66. Vejamos a seguir, quando poderá ter início a decadência, ou seja, o direito de a Fazenda formalizar a exigência fiscal, efetuando o lançamento do crédito fiscal.

24. A decadência, segundo A.A. CONTREIRAS DE CARVALHO, in Doutrina e Aplicação do Direito Tributário.

"e a perda do direito pela falta de seu exercício, em determinado prazo, com o qual já nasceu. Denomina-se, também, prazo extintivo."

25. Dissertando sobre a obrigação tributária e o crédito tributário, em seu "Curso de Direito Tributário Brasileiro", Ed. Resenha Tributária, vol. I, pág. 267/8, ensina FÁBIO FANUCCHI, serem muitas

"as implicações decorrentes do distanciamento temporal das verificações de existência de obrigação e de crédito tributário, principalmente em vista das ocorrências que se podem verificar depois de surgida a obrigação e antes de declarada a sua existência, pela constituição do crédito que lhe corresponda.

A obrigação tributária se constitui pela ocorrência do fato gerador, antecedendo o crédito tributário no tempo em qualquer hipótese. Não há possibilidade de o crédito tributário preceder a obrigação, tanto que, como se viu, o crédito "decorre da obrigação" (art. 139 do CTN). Portanto, há instante, curto ou longo, não interessando sua mensuração, em que existe a obrigação sem existir o crédito que lhe corresponda.

Entre o instante em que se verifica a obrigação tributária, porque os pressupostos legais exigidos como fato gerador se concretizaram, se materializaram, e o instante em que deveria aparecer o crédito correspondente, declaratório do direito da Fazenda, podem-se verificar acontecimentos ou podem ocorrer omissões capazes de elidir o surgimento do crédito. O direito, embora existente, não se corporifica, não chegando a atuar ou a produzir efeitos. Esses acontecimentos, um instantâneo, verificável em concomitância com a ocorrência do fato gerador (isenção) e outros verificáveis após o fato gerador da obrigação principal (anistia e decadência), impedem o surgimento do crédito, fazendo com que a obrigação tributária não possa afirmar-se corporificada."

"Se a Fazenda se mantém inativa um certo tempo, desde o surgimento da obrigação tributária, perde o direito à constituição do crédito." (idem, ibidem, pág. 345).

A decadência ... supõe um direito que, embora nascido, não se tornou efetivo por falta de exercício." (idem, ibidem, pág. 346).

26.

Sem dúvida, a decadência atinge e aniquila di

reito, tanto no sentido objetivo - "norma agendi" - quanto no subjetivo - "facultas agendi", mas para que alguma coisa possa ser extinta é indispensável que preexista e essa coisa, no caso, é obrigação tributária, que, como vimos, nasce com o fato gerador.

27. O objeto da decadência, em direito tributário, é representado pela obrigação tributária.

28. Fábio Fanucchi declara em sua obra "A Decadência e a Prescrição em Direito Tributário", Ed. Res. Trib., 3a. edição, item 15:

"Se a obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador e se o fato gerador "é a situação definida em lei como necessária e suficiente à ocorrência da obrigação tributária, está marcado o instante em que nasce o direito de o poder tributante exigir a satisfação dela. E é a partir daí que tem início o prazo de decadência desse direito..." (grifamos).

29. Como já observamos, a concretização da ocorrência do fato gerador poderá pender de condição suspensiva e, nesse caso, o fato gerador tem seus efeitos retardados, produzindo-se eles no instante em que ocorra o implemento da condição (inc. I do art. 117 do CTN). Esta hipótese de nenhuma forma determina o adiamento do início do prazo de decadência, pois é o próprio fato gerador que não ocorre e como só após a sua ocorrência é que pode ter início o prazo de decadência, a situação, enquanto não se verifique a condição, é de inexistência do direito por parte da Fazenda Pública.

30. Esse marco inicial teórico da decadência, todavia, somente alcança eficácia se inexistir ~~norma~~ escrita que o tenha deslocado para qualquer momento após a ocorrência do fato gerador, pois somente após verificar-se no mundo fático (ocorrência do fato gerador) a hipótese descrita na "lei como necessária e suficiente à sua ocorrência" (hipótese de incidência) é que a autoridade administrativa poderá formalizar a pretensão, isto é, constituir o crédito tributário pelo lançamento, ou seja, individualizar a obrigação tributária. Daí porque o C.T.N., no art. 142, define



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL Processo nº 0845/059.280/79
Acórdão nº CSRF/03-0.617

lançamento como

"o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a materia tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, ..." (grifamos)

31. O instituto da decadência, como perda do direito de formalizar a pretensão (constituir o crédito tributário) jamais poderá ter seu termo inicial antes da ocorrência do fato gerador, isto é, do nascimento da obrigação tributária in concreto, pois não se poderá falar de extinção do que ainda não existe. Logo, não se poderá penalizar alguém, retirando-lhe um direito, se esse direito ainda não existia, não se podendo, assim, cogitar da inércia, que se encontra no aforisma jurídico "dormientibus non succurrit jus", o qual juntamente com a segurança jurídica, são as razões de ser da decadência e da prescrição.

32. Para se contrapor a toda essa lógica que sustenta a impossibilidade de se falar em decadência antes da ocorrência do fato gerador, ou seja, antes do nascimento da obrigação tributária, invoca-se o disposto no art. 138 do Decreto-lei nº 37/66, que declara:

"Prescreve em 5 (cinco) anos o direito de cobrar tributos a contar do fato que tornar conhecido o sujeito da obrigação tributária."

33. Já ressaltamos: em primeiro lugar ser inviável falar-se em sujeito passivo de obrigação tributária se esta ainda não surgiu, por não se terem verificado todos pressupostos previstos na lei para a sua realização; em segundo lugar, mister se faz também lembrar que qualquer norma jurídica não se basta por si só, ela tem de ser interpretada sistematicamente, pois o direito é um conjunto sistemático e suas regras só tem sentido, quando analisadas em conjunto; em terceiro lugar, o "tomar conhecimento" é deparar-se com um fato de maneira positiva, sem prescindir de qualquer apuração posterior, do contrário estaremos frente a uma possibilidade (ainda que esta tenha 99,9% de probabilidade, como estimou o Conselheiro LEVY VALÉRIO DE OLIVEIRA) e não a um fato positivo.

34. Portanto, o conhecimento a que se refere o dispositivo transcrito no item anterior é um conhecimento concreto e não um conhecimento hipotético, provável, incerto.

35. Como regra geral, o Código Tributário Nacional estabelece no art. 173, inciso I, extinguir-se o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário no prazo de cinco (5) anos, contados "do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado", prevendo o parágrafo único do mesmo artigo que no caso em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação ao sujeito passivo de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento, o prazo decadencial contar-se-á desta notificação.

36. Constata-se, deste modo, ter sido preocupação do legislador atribuir efeito especial a uma notificação expedida pelo sujeito ativo ao sujeito passivo com a finalidade de constituir o crédito tributário, portanto, parece claro que nenhum outro documento, especialmente uma simples informação de descarga:

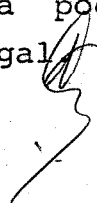
36.1) a quem a lei não lhe tenha atribuído tão relevante efeito;

36.2) expedido por terceiro (e não o Poder Público);

36.3) endereçado ao sujeito ativo (e não ao sujeito passivo);

36.4) com a finalidade de comunicar uma ocorrência, excluindo sua responsabilidade (e não de constituir qualquer crédito tributário, pois além de ser manifesta a incompetência o meio também seria impróprio);

36.5) remetida em data cujo juiz de sua oportunidade e a própria informante, embora a Repartição Fiscal possa estabelecer uma data para fazê-lo, mas que nenhuma consequência pode acarretar para o sujeito passivo, por falta de previsão legal.



37. Assim, querer reduzir um procedimento complexo, cujo rito está previsto em normas tributárias estabelecidas pelo Regulamento, baixado com o Decreto nº 63.431, de 16/10/68, a uma simples comunicação sem qualquer efeito legal (como vimos no item anterior) parece não encontrar paralelo em termos de interpretação de qualquer dispositivo legal ou em qualquer tempo, tendo em vista que as normas que tratam da decadência — forma de exclusão do crédito fiscal — embora o Código a arrole como forma de extinção — não podem ser interpretadas de maneira a abranger hipóteses não taxativamente enumeradas, face ao estabelecido no art. 111 do C.T.N., que dispõe, textualmente:

"Art. 111 - Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:

I - suspensão ou exclusão do crédito tributário;"

eis que, como vimos, a decadência obsta que se formalize a própria exigência fiscal.

38. Veja-se que a equiparação equivaleria a:

38.1) suprimir a competência da autoridade aduaneira para apurar as faltas de mercadorias (art. 1º, parágrafo único, e art. 23, parágrafo único, do Decreto-lei nº 37/66), atribuindo-a a terceiro estranho;

38.2) atribuir a simples comunicação de terceiro o poder de fixar o termo inicial de decadência e, note-se antes da materialização do próprio fato gerador, como absurda e expressamente defendem alguns menos avisados.

39. À alegação de que se o prazo decadencial tivesse seu termo a quo após a apuração da falta, como esta circunstância depende da oportunidade em que o Poder Público disponha de pessoal e tempo para as averigüações que se fazem necessárias para a verificação da efetiva ocorrência e sua extensão das irregularidades noticiadas na informação de descarga pela Cia. Docas de Santos, o prazo poderia ser ilimitado, parece

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL
Acórdão nº CSRF/03-0.617

Processo nº 0845/059.280/79

ser necessário contrapor que inexiste qualquer norma constitucio-
nal que assegure o direito, a quem quer que seja de: ser lançado
em cinco (5) anos ou nunca mais; valendo-nos da oportunidade para
lembrar que:

39.1) o prazo decadencial já foi, inicialmen-
te, igual ao que regia as relações entre os particulares, ou seja,
de 30 (trinta) anos, hoje 20 (vinte) anos; e o projeto OSWALDO A-
RANHA - RUBENS GOMES DE SOUSA admitia que o direito de lançar fos-
se exercido, em certos casos, até 30 (trinta) anos, contados da
data da ocorrência do fato gerador da obrigação (art. 138, § 3º);

39.2) nos tributos sujeitos a lançamento por
homologação o legislador pode fixar o prazo decadencial que enten-
der adequado (art. 150, § 4º, do C.T.N.);

39.3) na legislação da previdência social, o
direito de receber ou cobrar as importâncias devidas, ainda hoje,
é de 30 (trinta) anos, como reiterado no art. 2º, § 9º, da Lei nº
6.830, de 22/09/80, embora no caso pareça tratar-se de prescrição;

39.4) foi o próprio C.T.N. que determinou ser
de competência do legislador ordinário estabelecer o momento da
ocorrência do fato gerador (art. 116, caput);

39.5) nenhum iniciado no ramo do Direito Tri-
butário pode admitir: quer, que o prazo decadencial tenha início
antes do surgimento da ocorrência do fato gerador (nascimento da
obrigação tributária); quer, que tenhamos sujeitos passivos (in-
fratores) — um dos polos da relação jurídico-tributária — an-
tes de nos deparar-mos com a própria obrigação tributária, que é
que estabelece essa própria relação jurídico-tributária!;

39.6) na dúvida, em matéria de decadência, ten-
do em vista a natureza do direito e a sua titulariedade, pois o
Poder Público representa e acoberta o direito da coletividade, não
há margem para devaneios interpretativos;

39.7) não é possível colocar em vantagem, is-
to é, beneficiar teoricamente aquele que, não só descumpre o seu
dever, mas também transgride normas legais em vigor, fugindo aos

controles fiscais estabelecidos para salvaguarda dos elevados interesses do País, se comparado com outros importadores que submetem a despacho a suas importações, muito após a descarga do navio; observando-se ser muito mais lesivo aos interesses do País as infrações decorrentes do desvio de mercadorias estrangeiras do que qualquer sonegação praticada internamente por aqui residentes.

40. Também, vale, mais uma vez, salientar que a Câmara Superior de Recursos Fiscais — com meu voto e dos eminentes: Vice-Presidente do mesmo Colegiado, Dr. SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL; Presidente do 3º Conselho de Contribuintes, Dr. HINDEMBURGO DOBAL TEIXEIRA (que, coerentemente, tem sido voto vencido, quando a tese da decadência foi apreciada na Câmara que também preside, conformenos dão conta diversos acórdãos prolatados pela Colenda 3a. Câmara do 3º Conselho de Contribuintes); Presidente da 1a. Câmara do 3º Conselho de Contribuintes, Dr. PAULO DE ALMEIDA; e o Presidente da 2a. Câmara do 3º Conselho, Dr. EDWALDO REIS DA SILVA — tem, desde a sua instalação, decidido que a falta de mercadoria se considera a purada e o fato gerador ocorrido, na conferência final de manifesto, quando a Fiscalização, após ter intimado o transportador apresentar esclarecimentos e realizado outras averiguações, conclui pela existência de falta de mercadoria (no todo ou em parte, em relação à provável diferença comunicada na informação de descarga), protocolando expediente (que, no caso, é uma representação) para que se notifique o transportador a recolher os tributos e penalidades cabíveis, exigindo-se que o valor tributável e o tributo devido sejam calculados com base na taxa de câmbio e alíquotas vigentes nessa data, dado aí se situar o fato gerador da obrigação tributária. Prova do que afirmamos se verifica nos autos do Processo nº 0845-071.836/78 (RP/302-0.136) em que o navio chegou no dia 1/5/72; a Comunicação de descarga é de 30/05/72; a Representação da apuração da infração data de 10/07/74; e o Auto de Infração foi datilografado e assinado em 18/12/78.

41. Conseqüentemente, assiste inteira razão do Dr. OLEGÁRIO SILVEIRA VERSIANI DOS ANJOS, Digno Procurador junto à Colenda 2a. Câmara do 3º Conselho de Contribuintes, quando em recurso para esta Instância Especial, declara:

"21. Temos, finalmente, a considerar que "data maxima venia", se esta Egrégia Câmara Superior admite colocar-se o "dies a quo" do prazo decadencial antes do conhecimento efetivo da falta, isto é, antes do surgimento do fato gerador da obrigação tributária por extravio de mercadoria, arrisca-se a uma contradição insuperável.

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL PROCESSO nº 0845/059.280/79
Acórdão nº CSRF/03-0.617

22. Não pode o Fisco decair de um direito que ainda não adquiriu.

23. Não se pode começar a morrer aquilo que não nasceu.

.....

27. As "folhas de descarga" são feitas na presença de representante do transportador, e ele, as sim, conhece as faltas (leia-se possíveis).

28. Poderia, pois, denunciá-las espontaneamente, na forma prevista no art. 138, do C.T.N., com o que forçaria o lançamento e, inclusive, livrar-se-ia da multa do art. 106, II, "D" do Dec.—lei 37/66; se não o faz, é porque a demora lhe convém.

29. Face a todo exposto, merece este apelo, portanto, o mais amplo provimento dessa Egrégia Câmara Superior, para, reformando o Venerando Acórdão recorrido, dar prevalência aos votos dos doutos Conselheiros Sálvio Medeiros Costa e João Holanda Costa, que rejeitaram a preliminar de decadência, cujo termo inicial localizam no primeiro dia do exercício seguinte à data da conferência final de manifesto ou outra data de efetivo conhecimento da falta, em que surge o fato gerador ficto, no entender já remansoso — dessa colenda Câmara."

42. Cabe esclarecer que a antiga Instância Especial, representada pelo Exmo. Sr. Ministro da Fazenda, já havia negado ratificação à decisão da colenda 2a. Câmara, prolatada no Recurso nº 90.518 (Acórdão nº 23.600), quando concluiu situar-se o termo a quo da decadência antes da apuração formal da falta, como nos relata o Conselheiro SÁLVIO MEDEIROS COSTA, em declaração do voto vencido.

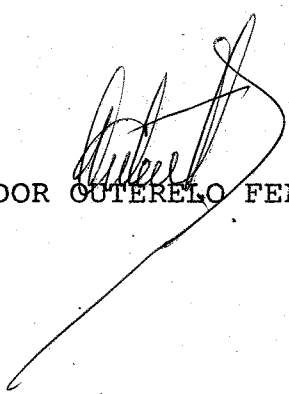
43. Finalmente, oportuno lembrar que: a) se o fato gerador só tem lugar com a apuração da infração não há como invocar-se a data de entrada do navio ou comunicação da descarga para far lar-se em correção monetária, pois esta só será devida se o débito não for pago na data estabelecida, o que nunca sucede antes do surgimento da obrigação tributária; b) para aceitar-se que o prazo de cadencial tenha início antes da efetiva apuração da falta, seria indispensável reformular a jurisprudência da Câmara atribuindo à



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL Processo nº 0845/059.280/79
Acórdão nº CSRF/03-0.617

comunicação força para consumir o fato gerador.

44. Por todo o exposto, embora tenha presentes os fins sociais alvejados pelo instituto da decadência, bem como a elaboração doutrinária a seu respeito, é certo que na ausência de dispositivo legal que estabeleça exceção ao princípio maior segundo o qual não é possível falar-se em termo inicial de decadência antes do surgimento da própria obrigação tributária com a ocorrência do próprio fato gerador, nos termos dos arts. 1º, parágrafo único, e 23, parágrafo único, do Decreto-lei nº 37/66 combinados com o artigo 144 do Código Tributário Nacional e a jurisprudência reitera da desta Câmara, e também considerando-se, data maxima venia, o equívoco em que incidem os que confundem apuração da infração com a formalização da exigência fiscal, através do lançamento devidamente cientificado ao sujeito passivo: meu voto é pelo provimento do recurso para estabelecer como termo inicial de decadência a data em que se apurar a falta, pois somente aí poderemos falar da obrigação tributária e do seu sujeito passivo, nos termos do artigo 138, caput, do Decreto-lei nº 37, de 18/11/66, pois parece pacífico que, se ainda hoje, o legislador ordinário pode reduzir os prazos decadenciais estabelecidos no Código Tributário Nacional, nenhuma dúvida pairava quando do diploma que estabeleceu as "normas gerais de direito financeiro" não ostentava a categoria de lei complementar (antes da Constituição de 1967), devolvendo-se os autos à Câmara recorrida para a apreciação do mérito do lití-
gio.


AMADOR GUTIERREZ FERNÁNDEZ - PRESIDENTE