



MINISTÉRIO DA FAZENDA

ZSS..

Sessão de 12 de fevereiro de 1982....

ACORDÃO Nº-CSRE/03-0.772

Recurso nº RP/302-0.142

Recorrente FAZENDA NACIONAL

Recorrido SEGUNDA CÂMARA DO TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

Sujeito Passivo: AGÊNCIA DE NAVEGAÇÃO BÚSSOLA S.A.

DECADÊNCIA. Crédito tributário resultante de conferência final de manifesto: falta ou extravio de mercadoria estrangeira. Fato gerador presumido (art. 1º, parágrafo único, do Decreto-lei nº 37/66).

Aplicação da regra prevista no art.173,inc. I, do CTN: o prazo de 5 (cinco) anos para constituição do crédito tributário tem início no "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado", por já ocorrido o pressuposto de fato do tributo e possuir o órgão aduaneiro os elementos necessários e suficientes à "apuração" de que trata o parágrafo único do art. 23 do referido Decreto - lei.

Caso em que não decorreram 5 anos do "dies a quo" (01.01.73) até a data do lançamento (13.06.77, A.I. de fl. 1), deixando, assim, de configurar-se a questionada decadência ou caducidade do direito da Fazenda.

Recurso especial provido, em parte,devendo os autos retornarem à douta Câmara recorrida, para apreciação do mérito da controvérsia.

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

ACORDAM os Membros da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso especial, para determinar a devolução dos autos à Câmara recorrida,

V.V.

fim de que esta aprecie o mérito do litígio

Sala das Sessões (DF), em 12 de fevereiro de 1982.

AMADOR OUTEIRO FERNÁNDEZ - PRESIDENTE

EDWALDO REIS DA SILVA - RELATOR

ADHEMILSON BASTOS DE CARVALHO - PROCURADOR DA FAZENDA NACIONAL.

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: LUIZ CARLOS NOGUEIRA, HINDEMBURGO DOBAL TEIXEIRA, PAULO DE ALMEIDA, SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL. Ausentes justificadamente os Conselheiros FRANCISCO MARTINS LEITE CAVALCANTE e PAULO CÉSAR DE ÁVILA E SILVA.



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

PROCESSO N.º 0845/061.400/77

RECURSO N.º: RP/302-0.142

ACÓRDÃO N.º: CSRF/03-0.772

RECORRENTE: FAZENDA NACIONAL

Recorrida: SEGUNDA CÂMARA DO TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Sujeito Passivo: AGÊNCIA DE NAVEGAÇÃO BÚSSOLA S.A.

R E L A T Ó R I O

O recurso especial interposto pelo Dr. Procurador da Fazenda Nacional junto à Segunda Câmara do Egrégio Terceiro Conselho de Contribuintes visa à reforma do Acórdão nº 26.123/81 (fls. 46/61), no qual aquele Colegiado, apreciando caso de falta ou extravio de mercadoria estrangeira, apurado em ato de "conferência final de manifesto", em grau de recurso voluntário da empresa transportadora, julgou extinto o direito de a Fazenda Nacional constituir o crédito tributário exigido no auto de infração de fl. 1, nos termos da conclusão do voto do ilustre Conselheiro-relator, in verbis :

"Assim, como no presente processo, a In formação de Descarga é de 22/05/72 e o Auto de Infração só foi lavrado em 13.06.77, decorridos mais de 5 anos daquela comunicação, voto no sentido de que seja considerada insubsistente a presente ação fiscal, por ter ocorrido de cadência."

Trata-se de mercadoria transportada a granel pelo navio "Rita", entrado no porto de Santos em 06.05.72, havendo a apuração, em conferência de manifesto, sido realizada em

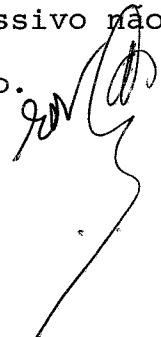
Acórdão nº CSRF/03-0.772

10.07.74 (Representação de fls. 2), e efetuando-se a correspondente formalização da exigência fiscal somente em 13.06.77 (v. Notificação de fl. 1-v).

Em suas razões de recurso especial (fls.62/68) , que leio na íntegra em sessão (lê), o douto Procurador recorrente, com apoio na legislação de regência e na doutrina pertinente, sustenta que, no caso, a Fazenda Nacional não permaneceu inerte por mais de 5 (cinco) anos para constituir o crédito tributário, uma vez que o termo inicial da decadência, em seu entender, "localiza-se 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".

O sujeito passivo não ofereceu contra-razões.

É o relatório.



Acórdão nº CSRF/03-0.772

V O T O

Conselheiro EDWALDO REIS DA SILVA, Relator :

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.

§ 1º O manifesto será submetido a conferência final para apuração de responsabilidade por eventuais diferenças quanto à falta ou acréscimo da mercadoria.

§ 2º O veículo responde pelos débitos fiscais, inclusive os decorrentes de multas aplicadas aos transportadores de carga ou aos seus condutores.

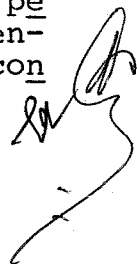
§ 3º Poderá ser concedida liberação provisória dos veículos enquanto não concluída a conferência final do manifesto, mediante termo de responsabilidade para garantia de tributos, multas e outras obrigações que devem ser satisfeitas, por força de divergências apuradas na forma desta lei.

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 con



Acórdão nº CSRF/03-0.772

seqüência, deixaram de ser recolhidos".

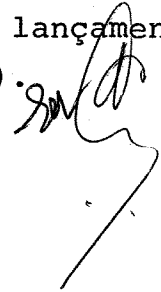
A "conferência final de manifesto" é, pois, procedimento administrativo-fiscal de apuração de faltas de mercadorias estrangeiras que constarem como tendo sido importadas (parágrafo único do art. 1º do Decreto-Lei nº 37, de 18.11.66); e está regulada pelo Decreto nº 63.431, de 16.10.68, que regula também 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 acréscimos de mercadoria estrangeira, só há, portanto, um responsável possível - o transportador.

No presente processo, verifica-se que, pelo doc. de fls. 5, intitulado "Informação de descarga - faltas e acréscimos", 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 "papéis do navio" (incluive as "folhas de descarga"), além do "termo de responsabilidade" por faltas, acréscimos 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).



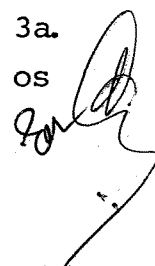
Reconheça-se que a matéria ora em litígio - de cadência do direito de lançar, em caso de conferência de manifesto - tal como acontece com diversas outras questões suscita das pelo Imposto de Importação, ainda não logrou atrair a atenção dos estudiosos e doutrinadores do nosso direito tributário. E, a não ser no âmbito do 3º Conselho de Contribuintes, devido à especialização de sua competência julgadora, sobre ela também não se manifestou ainda a jurisprudência de nossos Tribunais.

Em verdade, o próprio fato gerador desse tributo ainda é, até hoje, objeto de controvérsia na literatura jurídico-tributária nacional.

No campo da jurisprudência, só recentemente, a través de memorável decisão do seu Plenário, o Egrégio Tribunal Federal de Recursos uniformizou seu entendimento no sentido da inteira compatibilidade do artigo 19 do Código Tributário Nacional com o art. 23, "caput", do Decreto-Lei nº 37/66 (v. Acórdão na Ap.M.S. 79.570-SP - Incidente de Uniformização de Jurisprudência, Relator Ministro Carlos M. Veloso, em Sessão Plenária de 10.08.78).

Por sua vez, o Supremo Tribunal Federal já tem orientação firmada no mesmo sentido (RE.91337, Pleno de 06/02/80, Diário de Justiça de 20.02.81), além de diversas decisões de suas Turmas (v. entre outros, o RE. 93.842-7-SP, relator Ministro Leitão de Abreu, e RE. 94.295-5-SP, relator Ministro Décio Miranda).

No 3º Conselho de Contribuintes, justiça se lhe faça, pelo menos no caso de mercadorias despachadas para consumo, de há muito a matéria se encontra pacificada, tendo merecido, por vezes, acurados estudos. Vale citar, entre diversos outros, o brilhante voto do saudoso Conselheiro João Augusto Filho, proferido no Acórdão unânime nº 18.382, de 28.03.78, da 3a. Câmara, de que foi relator e do qual nos permitimos extrair os



Acórdão nº CSRF/03-0.772

seguintes tópicos :

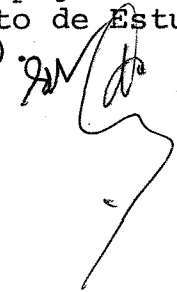
"Este Conselho tem sempre entendido, em consonância com as demais repartições do Ministério da Fazenda, que, em se tratando de mercadorias destinadas a consumo, o fato gerador do imposto de importação ocorre no momento do registro da declaração de Importação na repartição fiscal.

De acordo com esse entendimento, a exigência das diferenças dos impostos de importação e sobre produtos industrializados, feita neste processo, é de inteira procedência. Nas datas de registro das declarações de importação, já vigorava a Resolução nº 2.457/75 do C.P.A..

Alega a recorrente que o entendimento do Egrégio Tribunal Federal de Recursos é diverso. Não é bem assim. Sobre a matéria, naquela alta Corte, grassa dissídio jurisprudencial, sendo que uma das Turmas do Tribunal mantém o mesmo entendimento adotado por este Conselho. Como entendemos que nossa interpretação é a correta, daremos, a seguir, uma série de argumentos que nos conduzem a tal convicção.

O estudo do fato gerador, ou hipótese de incidência tributária, ou suporte fático do tributo, ou fato jurídico-tributário, ou suposto da norma tributária, ou "hecho imponible", ou "pressuposto de hecho", ou "pressuposto di fatto" ou "fattispecie tributaria" ou "situazione base del tributo", ou "tatbestand" ("... Steurtatbestand") etc. ... é o tópico mais desenvolvido da teoria geral do direito tributário, tanto na doutrina tributária estrangeira como nacional.

Na doutrina européia, a obra mais completa a respeito do assunto é a SAINZ DE BUJANDA (principalmente o Volume IV, Segunda Parte, de sua coletânea HACIENDA Y DERECHO, no título "Análisis Jurídico Del Hecho Imponible", págs. 569 e 611 - publicação do Instituto de Estudios Políticos - Madrid - 1966).



Na doutrina ibero-americana, cabe citar a obra do íbero-argentino Dino Jarach, ex-professor em Pavia-Itália e hoje professor da Universidade de Buenos Aires, intitulada EL HECHO IMPONIBLE.

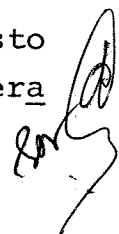
Na doutrina brasileira, as obras primordiais sobre a matéria, pela ordem cronológica, são as de Amilcar de Araújo Falcão (FATO GERADOR DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA), Alfredo Augusto Becker (TEORIA GERAL DO DIREITO TRIBUTÁRIO) e Geraldo Ataliba (HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA).

Nesses estudos, o fato gerador é dissecado em seus elementos ou aspectos. Amilcar Falcão e Dino Jarach falam em elementos do fato gerador (objetivo ou material, subjetivo ou pessoal, temporal, espacial).

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

Conforme reconhecem, pois, o Supremo Tribunal Federal, o Tribunal Federal de Recursos e o 3º Conselho de Contribuintes, a "hipótese de incidência" do Imposto de Importação não se constitui num fato simples, isolado, único, pois, se assim fosse, seria suficiente a regra do art. 19 do C.T.N. (reproduzida pelo "caput" do art. 1º do Decreto-Lei nº 37/66).

Mas, como lembra ainda o Professor João Augusto Filho, no Acórdão acima citado, "é indiscutível que o fato gera



dor do Imposto de Importação é a entrada da mercadoria estrangeira no território nacional", considerada a predominância do "núcleo" (seu elemento "substantivo" ou "material") sobre os "elementos adjetivos" de integração criados por lei, em realidade não menos importantes que o primeiro, porém dele dependentes.

Assim, no caso de mercadoria despachada para consumo, esse fato gerador se completa, por expressa disposição da lei específica (art. 23, "caput", do Decreto-Lei nº 37/66), com o registro da Declaração de Importação (elemento temporal ou coordenada de tempo); ou, no caso de que trata o presente processo (entrada presumida), no momento em que a autoridade aduaneira apura a falta (primeira das alternativas do parágrafo único do mesmo art. 23). Tudo se realiza dentro dos parâmetros estabelecidos pelos arts. 105, 114, 116 e 144 do C.T.N..

Os "momentos" estabelecidos pelo art. 23 do Decreto-Lei nº 37/66, tanto no "caput" como no parágrafo único, são, em verdade, "momentos de incidência", ou melhor, "datas de referência", ou "de base", para efeito de cálculo e determinação do "quantum" a pagar; é dizer: o tributo devido será o que estiver em vigor, quer na data do "registro" da Declaração de Importação, quer na data da "apuração" da falta ou extravio.

Não poderia, com efeito, existir fato gerador so mente com o "registro da Declaração de Importação", ou somente com a "apuração da falta" (conferência final de manifesto), - sem a entrada da mercadoria (efetiva ou presumida) no território nacional.

Assim, no caso do importador (contribuinte do imposto), somente a entrada da mercadoria no território nacional não dá lugar à integração do fato gerador: é necessário o "animus" do importador em pagar o tributo (registro da D.I.) e desembaraçar a mercadoria.

Na hipótese de conferência de manifesto, em que o responsável, como vimos, é o transportador (sujeito passivo res



ponsável), 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 vigorantes 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 denunciavam 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.

Qual seria, então, o termo inicial do prazo extintivo do direito de a Fazenda cobrar a indenização devida pelo transportador? Aplicar-se-ia ao caso, porventura, o disposto no item I do art. 173 do Código Tributário Nacional, de modo que o termo inicial de decadência seria "o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ser efetuado"? Ou teria aplicação à espécie a regra do art. 138 do Decreto-Lei nº 37/66, de maneira que o "dies a quo" seria a data do recebimento da aludida "Informação de descarga" pelo órgão aduaneiro?

O referido art. 138 do Decreto-Lei nº 37, de 18/11/66, está assim redigido:

"Art. 138. Prescreve em 5 (cinco) anos o direito de cobrar tributos, a contar do fato que tornar conhecido o sujeito da obrigação tributária.

Parágrafo único. Em se tratando de cobrança de diferença de tributos, conta-se o prazo a partir do pagamento efetuado".

Tal dispositivo, embora se refira literalmente a prescrição, parece, contudo, dizer respeito a decadência, por tratar da extinção de um direito. Pois, como é sabido, a decadência se traduz "na perda de um direito", e a prescrição "na perda

Acórdão nº CSRF/03-0.772

da ação que faria prevalecer o direito" (F.Fanucchi, "A Decadência e a Prescrição em Direito Tributário", 1970, pág. 16). Há, entre os dois institutos, como ensinou Câmara Leal, "uma substancial diversidade de objetos, recaindo a decadência sobre o próprio direito, que já nasce condicionado, e recaindo a prescrição sobre a ação, que pressupõe um direito atual e certo" (citado por Fanucchi, *idem*, pág. 30).

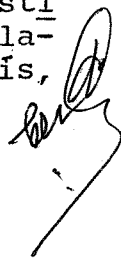
Por outro lado, e consoante a regra geral adotada pelo C.T.N. (art. 173) para todos os tributos do Sistema Tributário Nacional, a decadência se verifica no prazo de 5 (cinco) anos, e tem como termo inicial as datas ali indicadas. Isto não quer dizer, entretanto, que a lei ordinária não passa dispor sobre tal matéria; pois o que lhe é defeso, na lição dos tratadistas, é que ela crie, para o Fisco, direitos que ultrapassem os limites estabelecidos pelo Código.

A propósito, valemo-nos ainda da lição do saudoso Fábio Fanucchi, sem dúvida o primeiro entre os modernos autores brasileiros a aprofundar o estudo dos institutos da decadência e da prescrição em nosso direito tributário :

"O C.T.N., lei de hierarquia superior, com - plementar à Constituição, não tem o efeito de extratificar, em texto único, toda a legislação tributária interna, retirando toda a liberdade criativa do legislador ordinário. O que ele faz, isto sim, é condicionar a atuação desse legislador a certos limites que traçou, limites que não poderão ser ultrapassados quando não for observado por inteiro o texto do C.T.N., sob pena de inconstitucionalidade da lei ordinária" ("..... Ainda a Decadência do Direito de lançar Tributos", Revista "Cefir" nº 73).

No mesmo sentido a lição de Gilberto de Ulhôa Canto :

"Elaborado com base numa autorização constitucional específica, visando a unidade relativa de critérios tributários para o país,



Acórdão nº CSRF/03-0.772

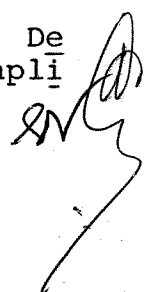
considerando a necessidade disso diante da pluralidade de entes públicos investidos do poder de tributar, o C.T.N. não retirou ao legislador ordinário desses diversos entes a competência para, ajustando-se aos limites que ditou, editar normas que dele difiram. A única imposição real do C.T.N., como disse, é a que não se criem, por lei ordinária, direitos maiores para as entidades tributantes, do que aqueles por ele fixados como um máximo" (Revista Cefir nº 73 , pág. 32).

Assim, a norma específica do art. 138, "caput" , do Decreto-Lei nº 37/66, não estaria em contradição com o C.T.N.. Ambos os diplomas - a lei geral tributária (CTN, Lei nº 5.172 / /66) e o referido Decreto-Lei nº 37/66 - entraram em vigor na mesma data e, por tal circunstância, dir-se-ia haver um aparente conflito entre eles. Todavia, a Lei nº 5.172 foi promulgada em 25/10/66, e o Decreto-Lei nº 37, em 18/11/66, donde concluir-se pela vigência da norma específica posterior. Ressalte-se, ademais, que ambos os diplomas eram, à data de sua promulgação, da mesma hierarquia, pois só com o advento do A.C. nº 36, de 03/03/ /67, art. 7º, passou a Lei nº 5.172/66 à categoria de lei complementar e a denominar-se Código Tributário Nacional.

Nesse sentido é o entendimento do v.Acórdão recorrido, cujos fundamentos legais vêm expostos no lúcido e fundamentado voto do Conselheiro Levy Valério de Oliveira, representante da Fazenda na 2a. Câmara do 3º Conselho de Contribuintes, proferido, com o nosso voto de apoio, no Acórdão nº 25.383/ /80, entre outros, daquele Colegiado, que transcrevemos a seguir :

"Têm surgido, nesta Câmara, diversas interpretações para aplicação do instituto da decadência, nos casos de apuração de falta em conferência de manifesto, responsabilizado o transportador, que sinteticamente, podem ser assim apresentados :

1º - Negando validade ao art. 138, do Decreto-Lei nº 37/66, entendendo ser apli



Acórdão nº CSRF/03-0.772

cável a regra do art. 150, com a combinação dos seus parágrafos 1º e 4º, do CTN. Tranquilamente, está evidenciado, na espécie, não se tratar de lançamento por homologação, onde o contribuinte antecipa o pagamento. Aqui, o responsável, o transportador, aguarda o lançamento pela repartição para, em seguida, silenciar-se ou manifestar-se pela concordância ou discordância.

Inaceitável, s.m.j., tal teoria.

2a. - Negando validade ao art. 138, citado, para que tenha aplicação o art. 173, I, do CTN, contado o prazo a partir do primeiro dia útil do exercício seguinte ao daquele em que se completasse a ocorrência do fato gerador, isto é, após a conferência do manifesto. Forçoso reconhecer aos defensores dessa tese uma certa coerência. Já que consideram o fato gerador concluído somente após a conferência do manifesto, e só após essa data "o lançamento poderia ser efetuado", como disposto no art. 173, I, citado, estariam percorrendo a trilha reta, uniforme e coerente.

No entanto, data venia, dela ousou divergir, pela simples razão de que, a prevalecer tal entendimento, tudo aquilo que informou o instituto da decadência, tudo aquilo que o inspirou, seria tranquilamente ludibriado. Como quem decide da oportunidade de conferência do manifesto é a autoridade aduaneira, esta, apesar de saber da atracação do navio, apesar da Informação de Descarga noticiar-lhe possíveis irregularidades em sua descarga, poderia ir protelando por 10, 15, 20 ou mais anos, a seu talante, a conferência do manifesto, para, ainda após isto, ter mais 5 anos para a formalização da exigência, através de Auto de Infração ou Notificação Fiscal.

Respeitosamente, repugna-me a idéia de acompanhar tal raciocínio ou qualquer outro que se funde na contagem inicial do termo de decadência na data da conferência do manifesto.

Embora outras teses tivessem vindo à discussão, para não me alongar, cito apenas mais uma :



3a. - Na espécie, nem cogita do art. 150, do CTN, entende ser o art. 173 norma geral, verifica se o art. 138, do Decreto-Lei nº 37/66, o ofende e, se tal não ocorre, a plica-o.

Dadas as peculiaridades do Imposto de Importação, as dificuldades de se obter unanimidade de conceituação de seu fato gerador, as singularidades que apresenta na de finição dos responsáveis pela indenização dos prejuízos causados à Fazenda Nacional, quando ocorrem irregularidades na importação, transporte, armazenagem de mercadorias etc., entendo que certo andou o legislador ordinário, ao ditar as regras do art. 138 do Decreto-Lei nº 37/66.

Sem extrapolar o prazo do art. 173, I, do CTN, sem dele muito se distanciar, fixou o termo inicial para contagem do prazo de de cadência o dia em que ocorrer o "fato que tornar conhecido o sujeito da obrigação tributária".

Nos casos de apuração de falta através de conferência de manifesto, o fato que torna conhecido o sujeito da obrigação tributária é a Informação de Descarga, pois ele é, como já explanado, o transportador. Assim, ficaria à autoridade aduaneira, após denúncia de possíveis irregularidades, apontado o responsável, o razoável prazo de 05 (cinco) anos para apuração das faltas e constituição do crédito tributário respectivo, se fosse o caso.

Ultrapassado tal prazo, sem a providência devida (Lavatura do Auto de Infração ou Notificação Fiscal), faleceria à Fazenda Nacional o direito de cobrar qualquer exigência.

Certo da justeza dos conceitos desta última corrente, que no meu entender, mais se coadunam com o espírito que norteou a criação do instituto da decadência, a ela me filio".

Também merece citação o voto da Conselheira Juidite de Carvalho Guerra, proferido no Acórdão nº 19.423/80, da 3a.



Acórdão nº CSRF/03-0.772

Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes, no mesmo sentido:

"Embora entenda que o fato gerador do Imposto de Importação, no caso de falta de mercadoria, ocorra no momento da conferência final de manifesto, eis que nessa oportunidade a autoridade lançadora toma conhecimento da falta, completando-se a hipótese de incidência legal (parágrafo único do art. 23, do DL nº 37/66), julgo que o direito de lançar surge com a disponibilidade, para a repartição aduaneira, dos elementos necessários e suficientes à apuração da falta. No caso dos autos, a "INFORMAÇÃO DE DESCARGA - FALTAS E ACRÉSCIMOS" da Cia. Docas de Santos, datada de 13.03.74 "fls. 05", fornece esses elementos, fazendo nascer o direito de lançar o tributo, e, concomitantemente, iniciando-se o prazo decadencial. Trata-se de prazo que não sofre nenhuma influência de elementos volitivo quer do contribuinte, quer da autoridade lançadora, quando esta se determina a purar a falta.

Como suporte legal para tal entendimento, dispõe o art. 138 do DL nº 37/66, que "prescreve em cinco (5) anos o direito de cobrar tributos a contar do fato que tornar conhecido o sujeito da obrigação tributária". Esta regra proclama as peculiaridades do tributo, perfeitamente compatíveis com a norma geral complementar (art. 173 do C.T.N.) remanescendo eficaz quando da mudança do instituto da PRESCRIÇÃO administrativa (caducidade sujeita a interrupção), que se inseria na legislação tributária anterior ao C.T.N.-v.g., art. 188 do DL nº 5.844, de 23.09.43 e arts. 138 a 140 do DL nº 37, de 1966, para a DECADÊNCIA nos moldes do C.T.N."

Entretanto, na exegese do citado art.138 do Decreto-Lei nº 37/66, além de sua imprecisão redacional - que por si só dificultaria sobremaneira a demonstração da tese da vigência



desse dispositivo após a promulgação do C.T.N. (ou melhor, sua coexistência com o C.T.N.), outra dificuldade emerge quando se atenta para o fato de o art. 140 do mesmo Decreto-lei nº 37/66 esclarecer que o prazo estabelecido no aludido art. 138 poderá ser interrompido - o que nos levaria à figura da "prescrição", já que o prazo decadencial, como é sabido, não sofre interrupções.

Reexaminando, pois, o assunto, conclui que mais se adequa 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).

O douto Procurador recorrente, em suas razões de fls. 49/59, sustenta a tese de que o prazo de decadência do direito de lançar deverá ter início somente na data da "apuração" da falta, isto é, na data da "conferência final de manifesto" (ou na da Representação que dá início a esta).

Devo acrescentar, a propósito, "data venia" do ilustre recorrente e com o respeito que merecem os defensores de tal tese, que a mesma não nos parece admissível, 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 !

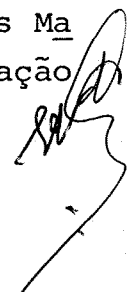
3) como a cobrança da indenização devida pelo responsável (ou lançamento do crédito tributário) é a consequência imediata do procedimento de conferência final de manifesto, ou seja, como que sua última etapa, teríamos, adotando tal tese, outra incongruência: o "termo inicial" da decadência seria o próprio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

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.

Face às contradições e incongruências apontadas, que resultariam de semelhante exegese, devemos cautelosamente dela desconfiar, como aliás já aconselhava o velho mestre Carlos Maximiliano, visto não ser, seguramente, a mais adequada à situação

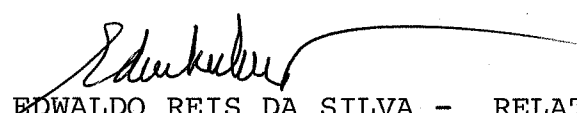


Acórdão nº CSRF/03-0.772

ora sob exame. Pois devemos ter em vista a natureza dos institutos de decadência e da prescrição: com efeito, constituem eles "preceitos de ordem pública, erigidos em norma jurídica que visa um fim comum a ambos os institutos: o de evitar a perpetuidade dos direitos, conseguindo outorgar maior estabilidade às relações jurídicas" (F. Fanucchi, obra cit., pág. 125).

Isto posto, e considerando que, no presente processo, a contagem do prazo decadencial teve início em 01.01.73, e o lançamento do crédito tributário foi efetuado em 13.06.77, isto é, quando ainda não decorridos os 5 (cinco) anos previstos no art. 173, inc. I, do C.T.N., estou em que não se caracteriza, in casu, a hipótese de decadência, pelo que dou provimento ao recurso especial, nos termos indicados, devendo o processo retornar à douta Câmara recorrida, para apreciação dos demais aspectos do litígio.

Brasília, DF, em 12 de fevereiro de 1982.



EDWALDO REIS DA SILVA - RELATOR