



MINISTÉRIO DA FAZENDA

ZSS.

Sessão de 19 novembro de 19 81

ACORDÃO Nº-CSRF/03-0.623

Recurso nº RP/303-0.392

Recorrente FAZENDA NACIONAL

Recorrido TERCEIRA CÂMARA DO TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Sujeito Passivo: CIA. DE NAVEGAÇÃO MARÍTIMA NETUMAR.

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, inciso I, do C.T.N.: 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 (cinco) anos do "dies a quo" (01.01.74) até a data do lançamento (23.10.78, A.I. de fl. 1), deixando, assim, de configurar-se a questão nada 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, a fim

de que seja apreciado o mérito

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

AMADOR OUTEIRO FERNANDEZ

PRESIDENTE

EDWALDO REIS DA SILVA

RELATOR

ADHEMILSON BASTOS DE CARVALHO

PROCURADOR DA FA-
ZENDA NACIONAL

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: LUIZ CARLOS NOGUEIRA, HINDEMBURGO DOBAL TEIXEIRA, FRANCISCO MARTINS LEITE CAVALCANTE, PAULO DE ALMEIDA, SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL. Ausente por motivo justificado o Conselheiro RANDOLFO HENRIQUE DE SOUZA NETO.



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

PROCESSO N.º 0845/068.485/78

RECURSO N.º: RP/303-0.392

ACÓRDÃO N.º: CSRF/03-0.623

RECORRENTE: FAZENDA NACIONAL

Recorrida: 3a. CÂMARA DO 3º CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Sujeito Passivo: CIA.DE NAVEGAÇÃO MARÍTIMA NETUMAR.

R E L A T Ó R I O

O recurso especial interposto pelo Sr. Procurador da Fazenda Nacional junto à 3a. Câmara do Egrégio 3º Conselho de Contribuintes visa à reforma do Acórdão nº 20.736, (fls. 46/47), prolatado em sessão de 29.05.81, pelo qual a referida Câmara, examinando caso de faltas e acréscimos de mercadoria estrangeira, apurados em conferência final de manifesto, em grau de recurso voluntário, julgou extinto o direito de a Fazenda Nacional constituir o crédito tributário exigido no A.I. de fl.1, conforme resumido na respectiva ementa, "verbis" :

"Decorridos mais de cinco anos, entre a entrada de navio, bem como o registro da D.I. na repartição aduaneira e ainda a elaboração do Boletim das Docas e o Auto de Infração, acolhe-se a preliminar de decadência. Recurso provido para este fim."

Trata-se de mercadoria transportada a granel pelo navio "Ventura", entrado no porto de Santos em 15.09.73, havendo a conferência final de manifesto sido realizada em 25.07.78 (Representações de fls.3/4) e efetuando-se o correspondente lançamento do crédito tributário apenas em 23.10.78 (v.Notificação

Acórdão nº CSRF/03-0.623

Fiscal de fl. 1-v).

Os fundamentos do acórdão recorrido vêm assim expostos no voto do ilustre relator, Conselheiro Sidney de Campos Pessoa, a saber :

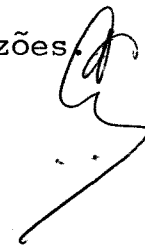
"Trata-se de navio entrado no porto de Santos, na data de 15.09.73, tendo o Boletim que constatou as faltas e acréscimos sido expedido em 15/10/73 (fls.4) e o Auto de Infração lavrado a 23/10/78.

Havendo decorrido mais de cinco anos, entre a lavratura de Auto de Infração, 23/10/78, e a data de entrada do navio, como também a da expedição do Boletim de comunicação das faltas e acréscimos (quando a autoridade toma conhecimento de tais irregularidades), e, presumidamente, também da data de registro da D.I. , (que deve ter sido antes de 15/10/73, data do Boletim), tem-se que qualquer que seja uma destas datas tomadas como a da ocorrência do fato gerador, ocorreu a decadência do direito do Fisco constituir o seu crédito tributário (art. 173 e seu parágrafo, do CTN).

Acolho, pois, a preliminar de decadência argüida no recurso, para provê-lo e tornar insubsistente a autuação."

Em suas razões de recurso especial, que leio na íntegra em sessão, o douto recorrente, com apoio na legislação de regência e na doutrina de vários tratadistas, conclui que, no presente caso, a Fazenda Nacional não permaneceu inerte por mais de 5 anos para constituir o crédito tributário, nos termos do art. 142 do Código Tributário Nacional, pois entende e sustenta que o termo inicial do prazo de decadência é a data do respectivo fato gerador do tributo, que, no caso, surge somente na data da apuração da falta pela autoridade aduaneira, ou seja, no início do procedimento de conferência final de manifesto (Representação de fls. 3/4).

O sujeito passivo não ofereceu contra-razões.
É o relatório. *QIV*



Acórdão nº CSRF/03-0.623

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.

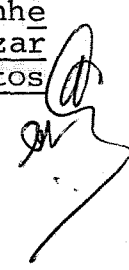
§ 3º. Poderá ser concedida liberação provisória dos veículos enquanto não concluída a conferência final do manifesto, mediante termo de responsabilidade para garantia de tributos, multas e outras obrigações que devem ser satisfeitas, por força de divergências apuradas na forma desta lei.

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



Acórdão nº CSRF/03-0.623

que, em consequência, deixaram de ser recolhidos".

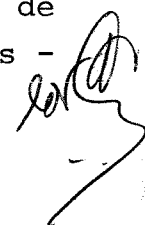
A "conferência final de manifesto" é, pois, procedimento administrativo-fiscal de apuração de faltas de mercadorias estrangeiras que constarem como tendo sido importadas (parágrafo único do art. 1º do Decreto-Lei nº 37, de 18/11/66), e está regulada pelo Decreto nº 63.431, de 16/10/68, que regula também 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" (inclusive 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 res -



Acórdão nº CSRF/03-0.623

pectivo crédito tributário mediante o competente lançamento (o que vai depender exclusivamente de sua iniciativa).

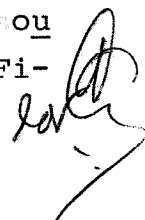
Reconheça-se que a matéria ora em litígio - de cadência do direito de lançar, em caso de conferência de manifesto - tal como acontece com diversas outras questões suscitadas pelo Imposto de Importação, ainda não logrou atrair a atenção dos estudiosos e doutrinadores do nosso direito tributário. E, a 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, através 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 Fi-



Acórdão nº CSRF/03-0.623

lho, 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 seguintes tópicos :

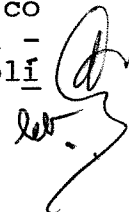
"Este Conselho tem sempre entendido, em consonância com as demais repartições do Ministério da Fazenda, que, em se tratando de mercadorias destinadas a consumo, o fato gerador do imposto de importação ocorre no momento do registro da declaração de Importação na repartição fiscal.

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 estudos Polí



Acórdão nº CSRF/03-0.623

ticos - Madrid - 1966).

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

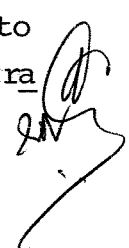
Na doutrina brasileira, as obras primordiais sobre a matéria, pela ordem cronológica, são as de Amilcar de Araújo Falcão (FATO GERADOR DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA), Alfredo Augusto Becker (TEORIA GERAL DO DIREITO TRIBUTÁRIO) e Geraldo Ataliba (HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA).

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



Acórdão nº CSRF/03-0.623

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 somente 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



Acórdão nº CSRF/03-0.623

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 a cordo 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 denunci-
am 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 com-
petente "apuração", exercer o seu direito de cobrar o que lhe for devido.

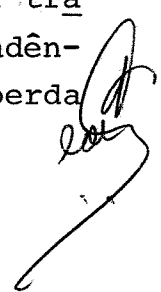
Qual seria, então, o termo inicial do prazo ex-
tintivo do direito de a Fazenda cobrar a indenização devida pelo transportador? Aplicar-se-ia ao caso, porventura, o disposto no item I do art. 173 do Código Tributário Nacional, de modo que o termo inicial de decadência seria "o primeiro dia do exercício se-
guinte àquele em que o lançamento poderia ser efetuado"? Ou te-
ria 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 o-
brigação tributária.

Parágrafo único. Em se tratando de cobran-
ça 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 tra-
tar da extinção de um direito. Pois, como é sabido, a decadên-
cia se traduz "na perda de um direito", e a prescrição "na perda



Acórdão nº CSRF/03-0.623

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 possa 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, complementar 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/03-0.623

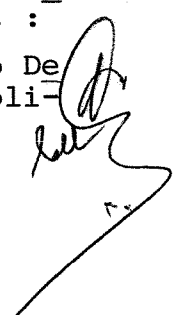
considerando a necessidade disso diante da pluralidade de entes públicos investidos do poder de tributar, o C.T.N. não retirou ao legislador ordinário desses diversos entes a competência para, ajustando-se aos limites que ditou, editar normas que dele difiram. A única imposição real do C.T.N., como disse, 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, respondabilizado 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/03-0.623

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.

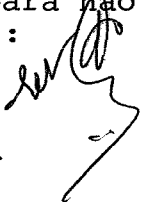
Inaceitável, s.m.j., tal teoria.

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 ousa 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 :



Acórdão nº CSRF/03-0.623

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 tri butária".

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, fica ria à autoridade aduaneira, após denúncia de possíveis irregularidades, apontado o responsável, o razoável prazo de 05 (cinco) anos para apuração das faltas e consti tuição 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 Na cional o direito de cobrar qualquer exigên cia.

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

Também merece citação o voto do Conselheiro Paulo Moreno de Almeida, relator do Acórdão nº 19.547/80, também da Câmara recorrida, no mesmo sentido :



Acórdão nº CSRF/03-0.623

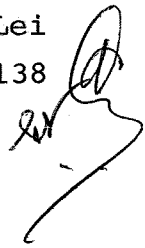
... "nessa oportunidade (conferência final de manifesto), a autoridade lançadora apura o montante da falta, complementando-se a hipótese da incidência legal (parágrafo único do art. 23, do Decreto-Lei nº 37/66); o direito de lançar (auto de infração) surge com a disponibilidade, para a repartição aduaneira, dos elementos necessários e suficientes à apuração da falta. No caso dos autos, a "Informação de Descarga-Faltas e Acrêscimos" do C.D.S., datada de
... , fornece esses elementos.

Nascido, assim, o direito de lançar, concomitantemente se inicia o prazo decadencial. Trata-se de prazo que não sofre influência de elemento volitivo, como o que se exterioriza com a determinação da autoridade administrativa no sentido de apurar a falta.

Como suporte legal desse entendimento invoco o art. 138 do Decreto-Lei nº 37/66, que dispõe prescrever "em 5 anos o direito de cobrar tributos a contar do fato que tornar conhecido o sujeito da obrigação tributária". Esta regra proclama a peculiaridade do tributo, perfeitamente compatível com a norma geral complementar (art. 173 do C.T.N.), e por isso remanesceu quando da mudança do instituto da "prescrição administrativa" (caducidade que pode ser interrompida no interesse da arrecadação) que se inseria na legislação tributária (v.g. art. 188 do Decreto-Lei nº 5.844, em 23/09/43, e arts. 138/140 do Decreto-Lei nº 37/66), para o da decadência nos moldes do CTN".

Nesse sentido, voto para considerar decadido o direito de a União constituir e cobrar o débito na forma deste processo. "

Entretanto, na exegese do citado art. 138 do Decreto-Lei nº 37/66, além de sua imprecisão redacional - que por si só já 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



Acórdão nº CSRF/03-0.623

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 de 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 conseqüência 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 datadas 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 ora sob exame. Pois devemos ter em vista a natureza dos institutos da decadência e da prescrição: com efeito, consti - tuem eles "preceitos de ordem pública, erigidos em norma jurí - dica que visa um fim comum a ambos os institutos: o de evitar

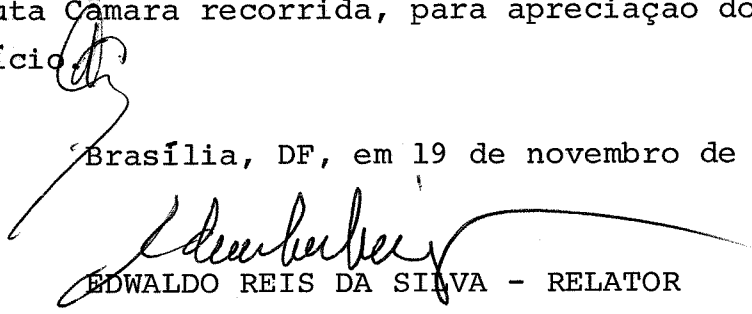


Acórdão nº CSRF/03-0.623

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 01.01.74, e o lançamento do crédito tributário foi efetuado em 23.10.78, ou seja, quando ainda não decorridos os 05 (cinco) anos previstos no art. 173, I, do CTN, estou em que não se caracteriza, "in casu", a hipótese de decadência, pelo que dou provimento, em parte, ao Recurso Especial, nos termos indicados, devendo os autos retornarem à douda Câmara recorrida, para apreciação dos demais aspectos do litício.

Brasília, DF, em 19 de novembro de 1981.



EDWALDO REIS DA SILVA - RELATOR

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL Processo nº 0845/068.485/78

Acórdão nº CSRF/03-0.623

VOTO 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);

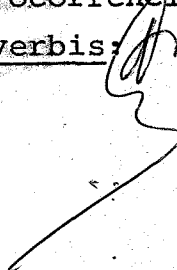
b) tenha ocorrido o fato gerador, isto é, o acontecimento fático que preencha exatamente a descrição estabelecida como hipótese de incidência (obrigação em concreto).

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:



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL Processo nº 0845/068.485/78
 Acórdão nº CSRF/03-0.623

"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 manifestos) 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-á 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 vigorantes na data em que autoridade aduaneira apurar a falta ou dela tiver conhecimento." 

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL Processo nº 0845/068,485/78
Acórdão nº CSRF/03-0.623

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"

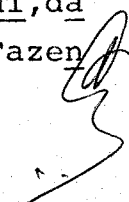
e ainda a integração harmônica em torno da hipótese de incidência específica, objeto do parágrafo único do art. 23 do mesmo diploma, ao estabelecer ficar a mercadoria

"sujeita aos tributos vigorantes 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 0845/068.485/78

Acórdão nº CSRF/03-0.623

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 incontrastável para todos os casos.

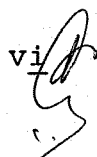
11. Ora, se apurar e tornar puro, escoimar, eliminar dúvidas ou incertezas, a verificação da ocorrência da condição só poderá fazer-se deliberadamente, não deixando qualquer margem a incertezas. De igual modo, se tomar conhecimento é deparar-se com o fato de maneira positiva, não é viável falar-se em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



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.

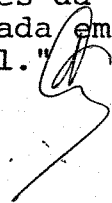
A autoridade da administração portuária, com a presença de um preposto do transportador, geralmente sem a presença da autoridade aduaneira, acompanha o desembarque das mercadorias, fazendo anotações em Folhas de Descarga.

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 0845/068.485/78
Acórdão nº CSRF/03-0.623

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 Conselheiro 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.

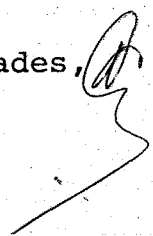
15. Do mesmo modo, esclarece o Relator do Recurso nº 94.709 — cuja decisão foi consubstanciada no Acórdão nº 25.020, prolatado, em 03/07/80, pela Colenda 2a. Câmara do 3º Conselho de Contribuintes — Conselheiro EDWALDO REIS DA SILVA.

"... 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,



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL Processo nº 0845/068.485/78
Acórdão nº CSRF/03-0.623

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.

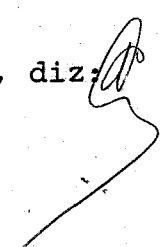
18. O aludido Decreto nº 63.431, de 16 de outubro de 1968, que regulamentou a vistoria de mercadoria estrangeira e a conferência final de manifesto pelas repartições aduaneiras, em seu capítulo III, dispôs em seu artigo 25 e seus parágrafos que:

"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, a través da folha de descarga.

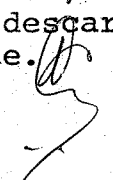
16. A referida representação, endereçada ao Supervisor, obrigatoriamente protocolizada na Repartição, diz expressamente:

"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 Processo nº 0845/068.485/78
Acórdão nº CSRF/03-0.623

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

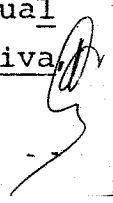
21. Após a realização destas diligências a respeito das faltas e/ou acréscimos inicialmente indicadas, é que a fiscalização irá determinar o seu arquivamento ou a lavratura do Auto de Infração e Notificação Fiscal, de acordo com os resultados apurados.

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 19 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 0845/068.485/78
Acórdão nº CSRF/03-0.623

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 gerador 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. CONTRERAS DE CARVALHO, in Doutrina e Aplicação do Direito Tributário:

Acórdão nº CSRF/03-0.623

"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 instântaneo, 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."

.....

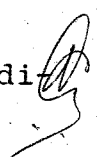
"Se a Fazenda se mantém inativa um certo tempo, desde o surgimento da obrigação tributária, perde o direito à constituição do crédito." (idem, ibidem, pág. 345).

.....

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



Acórdão nº CSRF/03-0.623

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 o



Acórdão nº CSRF/03-0.623

lançamento como

"o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria 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:

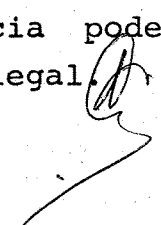
36.1) a quem a lei não lhe tenha atribuído tão relevante efeito;

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.



Acórdão nº CSRF/03-0.623

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;"

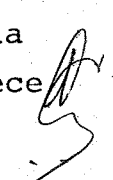
eis que, como vimos, a decadência obsta que se formalize a própria exigência fiscal.

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 Processo nº 0845/068.485/78
Acórdão nº CSRF/03-0.623

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.);

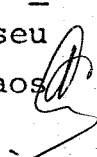
39.3) na legislação da previdência social, o
direito de receber ou cobrar as importâncias devidas, ainda hoje,
é de 30 (trinta) anos, como reiterado no art. 2º, § 9º, da Lei nº
6.830, de 22/09/80, embora no caso pareça tratar-se de prescrição;

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 qual quer 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, conformen os 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 a prestar 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 nes sa 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.

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-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



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL Processo nº 0845/068.485/78
Acórdão nº CSRF/03-0.623

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 reiterada 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 litígio.


AMADOR OUTEREIRO FERNÁNDEZ - PRESIDENTE