



MINISTÉRIO DA FAZENDA

TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

MMS

2ª CÂMARA

Sessão de 22 de fevereiro de 1979

ACORDÃO N.º 24 341

Recurso n.º 93 029 - Proc. 0910/1333/77

Recorrente PETRÓLEO BRASILEIRO S/A - PETROBRÁS

Recorrida IRF - PARANAGUÁ

Extravio. A falta de produtos importados sujeitos à incidência do imposto único sobre lubrificantes e combustíveis não é fato gerador desse tributo.

Visto, relatado e discutido o presente processo, ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso, vencidos os Conselheiros Sálvio Medeiros Costa, Raimundo José Alves Gonçalves e Edwaldo Reis da Silva, na forma do relatório e votos que passam a integrar o presente julgado.

Sala de Sessões, em 22 de fevereiro de 1979

EDWALDO REIS DA SILVA - Presidente

JOÃO DA SILVA ARAÚJO - Relator

OLEGÁRIO SILVEIRA VERSIANI DOS ANJOS - Procurador da Fazenda Nacional.

Participaram ainda do presente julgamento os seguintes Conselheiros: EDUARDO NOGUEIRA DA GAMA, ENILA LEITE DE FREITAS CHAGAS, EDUARDO JORGE PEREIRA JÚNIOR e ENRIQUE MANUEL GARBAYO GUARIDO.

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

MF - TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, SEGUNDA CÂMARA
RECORRENTE: PETRÓLEO BRASILEIRO S/A - PETROBRÁS REC. 93 029
RECORRIDA: IRF - PARANAGUÁ AC. 24 341
RELATOR: JOÃO DA SILVA ARAÚJO

R E L A T Ó R I O

Em ato de conferência final do manifesto do navio liberiano "Corona Canyon", entrado ao 03/10/74, apurou-se a falta de 93.437 kg de gasolina automotiva.

A exigência foi impugnada, às fls. 5/6, sob a alegação de tratar-se de produto sujeito à incidência do imposto único sobre lubrificantes e combustíveis, cujo recolhimento é efetuado sobre as quantidades efetivamente descarregadas (art. 19 da Lei nº 4.452/64, com a redação que lhe deu o art. 11 do Decreto-lei nº 61/66), e não sobre as manifestadas, o que afastaria, na espécie, a aplicabilidade da regra do parágrafo único do art. 1º do Decreto-lei nº 37/66.

As fls. 10/11, a autoridade "a quo" considerou inaceitáveis os argumentos impugnatórios, pois, a seu ver, a ação fiscal teria fulcro no preceito do art. 3º, parágrafo único, da Lei nº 2.975/56: "A cobrança, o processo administrativo, a fiscalização e as penalidades referentes ao imposto sobre produtos de procedência estrangeira obedecerão ao regime da legislação aduaneira em tudo que não contrariar os dispositivos da presente lei;".

Em recurso tempestivo, fls. 14/18, são reiteradas as razões apresentadas durante a fase impugnatória, aduzindo-se, com relação ao art. 3º, parágrafo único, da Lei 2.975/56, ser descabida a interpretação dada pela autoridade singular, pois, a ressalva contida ao final da referida norma ("... em tudo que não contrariar os dispositivos da presente lei") vedaria a aplicação, ao caso, do parágrafo único do art. 1º do Decreto-lei nº 37/66, tendo em vista sua manifesta incompatibilidade com o disposto no art. 19 da Lei nº 4.452/64, que determina o recolhimento do imposto apenas sobre as quantidades efetivamente descarregadas.

Segundo a suplicante, a não tributação das faltas, no que concerne aos combustíveis e lubrificantes importados, "ex-vi" do art. 19 da Lei nº 4.452/64, justificar-se-ia pelo alto índice de volatilidade de tais produtos.

É o relatório.

V O T O

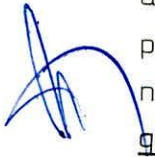
Tem-se apreciado, em outras oportunidades, a matéria sob exame, em que acompanhei a maioria, citando-se, entre outros, o voto proferido no acórdão relatado pelo ilustre conselheiro Enrique' Manuel Garbayo Guarido do teor seguinte (Acórdão nº 24.352/79):

"Na legislação do imposto único sobre lubrificantes e combustíveis inexistente regra semelhante à do parágrafo único do art. 1º do Decreto-lei nº 37, de 18/11/66, que considera entrada em 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.

Portanto, para que haja incidência do imposto único sobre lubrificantes e combustíveis, no caso de mercadoria extraviada, é imprescindível a aplicação supletiva de norma do imposto de importação, ou seja, o mencionado parágrafo único do art. 1º do Decreto-lei nº 37/66.

Segundo a autoridade recorrida, poder-se-ia fazê-lo com arrimo no art. 3º, parágrafo único, da Lei nº 2.975, de 27/11/56, que determina a extensão ao imposto único sobre lubrificantes e combustíveis das disposições da legislação aduaneira referentes a cobrança, processo administrativo, fiscalização e penalidades.

Essa interpretação é atacada pela recorrente, que a considera insustentável frente à ressalva do art. 3º, parágrafo único, "in fine", da Lei 2.975/56 ("... em tudo que não contrariar os dispositivos da presente lei"), a qual determinaria a inaplicabilidade, à espécie, do parágrafo único do art. 1º do Decreto-lei nº 37/66, por ser este incompatível com o "caput" do referido art. 3º da Lei nº 2.975/56, que circunscreve a incidência do imposto único às quantidades efetivamente descarregadas.



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

A Lei nº 1.749, de 28/11/52, que instituiu o imposto único sobre lubrificantes e combustíveis, estabelecia, em seu art. 2º, letra "a", a aplicabilidade irrestrita da legislação aduaneira à cobrança daquele tributo, quando incidente sobre produtos importados:

"Art. 2º: A cobrança do imposto único incidente sobre os lubrificantes e combustíveis, líquidos ou gasosos, de qualquer origem ou natureza, sua fiscalização, processo administrativo e penalidades obedecerão:

a) quando se tratar de produtos importados do estrangeiro, ao regime da legislação aduaneira;"

Essa situação foi alterada pela Lei nº 2.975/56, cujo art. 3º, que revogou o art. 2º, letra "a", acima transcrito, tem o seguinte teor:

"Art. 3º: O pagamento do imposto único sobre produtos importados será feito à Alfândega ou Mesas de Renda do porto de desembarque, com base nas quantidades efetivamente descarregadas, sendo um terço no desembarço alfandegário, e o restante após 60 (sessenta) dias, a contar daquela formalidade.

Parágrafo único. A cobrança, o processo administrativo, a fiscalização e as penalidades referentes ao imposto sobre produtos de procedência estrangeira obedecerão ao regime da legislação aduaneira, em tudo o que não contrariar os dispositivos da presente lei".

Como se vê, a Lei nº 2.975/56 estabeleceu uma limitação à aplicabilidade das normas aduaneiras sobre cobrança, excluindo aquelas incompatíveis com o disposto no "caput" do seu art. 3º.

Tal limitação foi mantida na legislação subsequente, o art. 19 da Lei nº 4.452, de 05/11/64, com a redação que lhe deu o art. 11 do Decreto-lei nº 61, de 21/11/66.

"Art. 19. O recolhimento do imposto único sobre produtos importados será feito às Alfândegas ou Mesas de Renda do porto de desembarque, com base nas quantidades efetivamente descarregadas, sendo um terço de seu valor no desembarço alfandegário, e o restante após 60 dias, a contar daquela formalidade, exceção feita ao gás liquefeito de petróleo (GLP), cujo recolhimento se fará integralmente no prazo de 70 dias da data do desembarço alfandegário".



Rec. 93.029

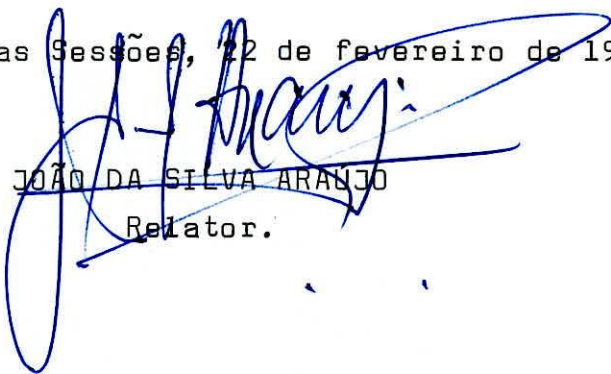
Ac. 24.341

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

Em consequência, o extravio de produtos importados sujeitos à incidência do imposto único sobre lubrificantes e combustíveis não pode ser considerado fato gerador desse tributo."

Com esses fundamentos, dou provimento ao recurso.

Sala das Sessões, 22 de fevereiro de 1979.



JOÃO DA SILVA ARANGO

Relator.

DECLARAÇÃO DE VOTO (VENCIDO)

A autoridade de primeira instância, julgando procedente o feito, responsabilizou a Petrobrás, na qualidade de transportadora, pela falta apurada e consequente indenização do valor do tributo correspondente (Imposto Único).

No apelo a este Colegiado, a responsabilizada procura demonstrar a ilegalidade da exigência fiscal, sob o fundamento de que, nos termos da legislação específica, o recolhimento do aludido Imposto Único, no caso de produtos importados, é feito com base nas quantidades efetivamente descarregadas (art. 11 do Decreto-lei nº 61, de 21/11/66); e como o tributo foi dessa forma recolhido pelo importador (a mesma Petrobrás), descabe exigir do transportador qualquer indenização em virtude de falta ou extravio da mercadoria.

Sustenta, assim, a ora recorrente, a teseda não aplicação, ao Imposto Único sobre Lubrificantes e Combustíveis Líquidos e Gasosos (I.U.L.C.L.G.), de origem estrangeira, da regra ínsita no parágrafo único do art. 1º do Decreto-lei nº 37/66 - fato gerador presumido.

Sem embargo da bem lançada argumentação do recurso, entendemos legal a exigência e, portanto, correta a decisão recorrida.

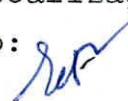
Num ligeiro retrospecto da legislação de regência do Imposto Único, verifica-se, inicialmente, que a Lei nº 1.749, de 28/11/53, que sujeitou os lubrificantes e combustíveis líquidos ou gasosos (antes, diga-se de passagem, tributados pelo Imposto de Importação e pelo então Imposto de Consumo) ao questionado Imposto Único, já dispunha, em seus arts. 1º e 2º, que:

"Art. 1º. Os lubrificantes e combustíveis líquidos ou gasosos, de qualquer origem ou natureza, ficam sujeitos ao imposto único, cobrado pela União:

a) quando de procedência estrangeira - sob a forma de direitos de importação para consumo;

b) quando de produção nacional - sob a forma de imposto de consumo.

"Art. 2º. A cobrança do imposto único incidente sobre os lubrificantes e combustíveis líquidos ou gasosos, de qualquer origem ou natureza, sua fiscalização, processo administrativo e penalidades obedecerão:



a) quando se tratar de produtos importados do estrangeiro ao regime da legislação aduaneira;

b) quando de produção nacional, ao regime da legislação do imposto de consumo".

Por sua vez, a Lei nº 2.975, de 27/11/56, que alterou a legislação ao aludido tributo, dispôs, em seu art. 3º, parágrafo único, "verbis":

"Parágrafo único. A cobrança, o processo administrativo, a fiscalização e as penalidades referentes ao imposto sobre produtos de procedência estrangeira obedecerão ao regime da legislação aduaneira em tudo o que não contrariar os dispositivos da presente lei".

No mesmo sentido as normas do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172/66), cujos arts. 74 e 75 assim dispõem:

"Art. 74. O imposto, de competência da União, sobre as operações relativas a combustíveis, lubrificantes, energia elétrica e minerais do país tem como fato gerador:

.....

II - a importação, como definida no art. 19;

.....

"Art. 75. A lei observará o disposto neste Título relativamente:

I - ao imposto sobre produtos industrializados, quando a incidência seja sobre a produção ou sobre o consumo;

II - ao imposto sobre a importação, quando a incidência seja sobre essa operação;

III - ao imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias, quando a incidência seja sobre a distribuição".

A recorrente baseia todo o seu arrazoado na disposição do art. 11 do citado Decreto-lei nº 61, de 21/11/66, atualmente vigente, e que reproduz norma já constante das leis nº 2.975, de 27/11/56, art. 3º, "caput", e nº 4.452, de 05/11/64, art. 19.

Eis o texto do aludido art. 11 do Decreto-lei nº 61/66:

"O recolhimento do imposto único sobre produtos importados será feito às Alfândegas ou Mesas de Renda do porto de desembarque, com base nas quantidades efetivamente descarregadas, sendo 1/3 (um terço) de seu valor no desembarque al-

SW

alfandegário e o restante após 60 (sessenta) dias a contar da-
quela formalidade, exceção feita ao gás liquefeito de petró-
leo (GLP), cujo recolhimento se fará integralmente no prazo
70 (setenta) dias da data do desembaraço alfandegário".

Da mesma forma que o Imposto de Importação, o Imposto Úni-
co tem como "fato gerador" a importação, e como "contribuinte" o
importador (assim considerada qualquer pessoa que promova a entra-
da de mercadoria estrangeira no território Nacional) ou o arrema-
tante de mercadoria apreendida ou abandonada (arts. 22 do C.T.N.,
e 31 do Decreto-lei nº 37/66).

É, pois, fora de dúvida que, ao estabelecer seja o recolhi-
mento efetuado sobre as "quantidades efetivamente descarregadas",
a legislação específica do Imposto Único tem em mira a pessoa do
contribuinte legal do tributo, ou seja, o importador.

No caso em exame, não se trata, todavia, de "recolhimento"
do imposto, e sim da exigência de uma indenização ao transporta-
dor, sujeito passivo responsável pela falta ou extravio apurado.
Sem revestir a condição de "contribuinte", deverá ele, por força
de expressa disposição legal, indenizar a Fazenda Nacional do va-
lor do tributo que, em decorrência da falta apurada e caracteriza-
da como de sua responsabilidade, deixou de ser recolhido pelo
"contribuinte", ou seja, pelo sujeito passivo "que tem relação
pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato
gerador" (art. 121 do C.T.N.).

Cabe, pois, ao transportador, se reconhecido como responsá-
vel pela autoridade aduaneira, indenizar a Fazenda Nacional do va-
lor dos tributos que, em consequência de falta ou avaria, deixa-
rem de ser recolhidos (parágrafo único do art. 60 do Decreto-lei
nº 37/66). É ele, assim, o "responsável legal tributário", e nes-
sa qualidade, sua obrigação não consiste, todavia, em satisfazer dé-
bito de outro (o importador, no caso), pois, como ensina Alfredo
A. Becker, em sua Teoria Geral do Direito Tributário (pág. 509),
"o dever que figura como conteúdo da relação jurídica que vincula
o Estado (sújeito ativo) ao responsável legal tributário (sujeito
passivo) é dever jurídico do próprio responsável legal tributário
e não de outra pessoa".

Neste caso, a lei outorga ao Estado o direito de exigir de
outra pessoa (o transportador) a satisfação de prestação jurídico-

tributária, depois de verificar a impossibilidade de não satisfação da prestação tributária pelo contribuinte "de jure" (o importador).

Nessas condições, com exceção apenas da regra própria atinente à forma de recolhimento, o Imposto Único sobre Combustíveis e Lubrificantes Líquidos e Gasosos, no que se refere a produtos de origem estrangeira, segue toda a sistemática legal do imposto de importação, aplicando-se-lhe, portanto, o parágrafo único do art. 1º do Decreto-lei nº 37/66 (fato gerador presumido) e os arts. 23, parágrafo único, e 60, do mesmo Decreto-lei (faltas e avarias), bem como o disposto no Decreto nº 63.431/68, que regulamenta a vistoria aduaneira e a conferência final de manifesto, pois, na espécie, não há incompatibilidade como os dispositivos da legislação específica do Imposto Único.

Entendimento oposto, "data venia", equivaleria a admitir-se o caos na área dos transportes marítimos, em flagrante ofensa às normas que regem o "conhecimento" (ou conhecimento de frete, de transporte ou de carga) - documento comprobatório das mercadorias entregues a bordo, a fim de serem transportadas, e que prova o embarque da carga e a execução do contrato de fretamento ou de transporte. É documento de suma importância, em sua dupla natureza: inicialmente consubstancia a prova do contrato de transporte e, depois, passa a valer como título de crédito. Em nosso direito comercial positivo (Decreto nº 19.473, de 10/12/30, art. 1º), "constitui a prova do recebimento da mercadoria e a obrigação de entregá-la no lugar do destino, reputando-se não escrita qualquer cláusula restritiva ou modificativa dessa prova ou obrigação". Como é sabido, a partir da emissão do "conhecimento" a mercadoria já não mais pertence ao exportador estrangeiro, porque, sob a responsabilidade do transportador, passa, pela tradição, ao domínio ou propriedade do importador.

Concluindo: o Imposto Único sobre lubrificantes e combustíveis importados obedece ao regime da legislação aduaneira; apenas quanto à forma de seu recolhimento, segue o regime especial de parcelamento estabelecido pela legislação específica.

Isto posto, entendo não merecer reparos a decisão recorrida, e voto negando provimento ao recurso.

Sala de Sessões, em 22 de fevereiro de 1979.


EDWALDO REIS DA SILVA.

Conselheiro.

DECLARAÇÃO DE VOTO (VENCIDO)

Em seu recurso, a autora procura eximir-se da exigência tributária alegando que se trata de mercadoria (derivado de petróleo) sujeita ao Imposto Único sobre lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos, cuja base de cálculo é fixada pelas quantidades efetivamente descarregadas, conforme determina o artigo 19 da Lei nº 4452, de 5 de novembro de 1964, com a redação dada pelo artigo 11 do Decreto-lei nº 61, de 21 de novembro de 1966, não cabendo, assim, cobrança de tributos sobre diferenças.

No seu entendimento, o disposto na mencionada norma legal invalida a aplicação dos preceitos que regem a conferência final de manifesto, no caso da importação daquela mercadoria.

Assim não pensa, porém, a autoridade julgadora, que manteve a ação fiscal, estribada no parágrafo único do artigo 3º da Lei nº 2975, de 27 de novembro de 1956, que dispõe, verbis:

"Parágrafo único - A cobrança, o processo administrativo, a fiscalização e as penalidades referentes ao imposto sobre produtos de procedência estrangeira obedecerão ao regime da legislação aduaneira em tudo que não contrariar os dispositivos da presente lei."

Isto posto, vale lembrar que o Código Tributário Nacional não estatuiu regras próprias quanto à base de cálculo e ao processo de lançamento e arrecadação do citado imposto único. Assim, ele assume os caracteres do imposto de importação, quando se tratar, como no caso, dessa operação, conforme se infere dos respectivos artigos 74, inciso II, e 75, inciso II, que assim prescrevem:

"Art. 74 - O imposto de competência da União, sobre operações relativas a combustíveis, lubrificantes, energia elétrica e minerais do País tem como fato gerador:

.....
II - a importação, como definida no art. 19;

.....
Art. 75 - A lei observará o disposto neste Título relativamente:

.....
II - ao imposto sobre a importação, quando a incidência se ja sobre essa operação;

....."

Diante do exposto, é evidente que todos os atos referentes à importação de produtos sujeitos ao Imposto Único sobre lubrificantes estão subordinados aos artigos 19 a 22 do Código Tributário Nacional, aos preceitos do Decreto-lei nº 37/66 e toda sua regulamentação, inclusive, é claro, o Decreto nº 63.431, de 16 de outubro de 1968.

De igual modo, o parágrafo único do artigo 3º da Lei nº 2.975, de 27 de novembro de 1956, (que deu respaldo à decisão recorrida), deve ser observado, porquanto, além de guardar conformidade com os princípios ditados pelo Código Tributário Nacional, continua vigindo, embora o caput do artigo que integrava tenha se transformado no artigo 19 da Lei nº 4.452/64 e este alterado pelo artigo 11 do Decreto-lei nº 61/66.

Quanto à argumentação desenvolvida pela recorrente, com base no artigo 19 da Lei nº 4452, de 5 de novembro de 1964, não vejo como possa prosperar.

Com efeito, assim prescreve o citado dispositivo:

"Art. 19 - O recolhimento do imposto único sobre produtos importados será feito às alfândegas ou mesas de renda do porto de desembarque, com base nas quantidades efetivamente descarregadas, sendo um terço (1/3) do seu valor no desembaraço alfandegário e o restante após sessenta (60) dias a contar daquela formalidade, exceção feita ao gás liquefeito de petróleo (GLP), cujo recolhimento se fará integralmente no prazo de setenta dias da data do desembaraço alfandegário".

Inicialmente, cabe observar que não cogita este processo de exigência de imposto, mas, sim, da indenização à Fazenda Nacional prevista no parágrafo único do artigo 60 do Decreto-lei Nº 37/66, em virtude de extravio regularmente apurado em ato de conferência final de manifesto.

Como se sabe, essa indenização decorre do disposto no parágrafo único do artigo 1º do mencionado diploma legal (fato gerador ficto) e a responsabilidade é sempre atribuída ao transportador ou ao depositário, enquanto que a norma invocada (artigo 19 da Lei nº 4452/64) se destina ao importador.

De outra parte, entendo que o citado artigo 19 nada acrescenta ao processo de importação, isto porque, seja qual for a natureza do produto, o imposto incide, apenas, sobre a quantidade

efetivamente descarregada, porquanto o artigo 28 do Decreto-lei nº 37/66 assegura a restituição do imposto recolhido quando "houver dano ou avaria, perda ou extravio", corrigindo, em consequência, o recolhimento que se procedeu com base no total constante da Declaração de Importação.

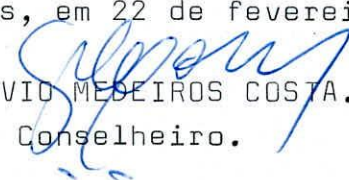
Sem dúvida, o dispositivo invocado outro objetivo não tem senão o de estabelecer sistemática própria de recolhimento do Imposto Único, para evitar o desembolso do valor total apurado pela Declaração de Importação e a posterior devolução em caso de falta ou avaria, além do parcelamento do imposto devido.

Essa liberalidade é perfeitamente explicável tendo em vista o monopólio da importação de derivados de petróleo. O mesmo não ocorre, contudo, para dispensa de indenização por falta, cuja responsabilidade não é do importador, embora, no presente recurso, as figuras de importador e transportador se confundam.

Nem mesmo a volatilização do produto justificaria a medida, já que inúmeros outros, igualmente voláteis, não recebem esse tratamento, exceto quanto à penalidade, quando a falta for inferior à 5% da quantidade manifestada, conforme dispõe a Instrução Normativa nº 12, de 1976, da Secretaria da Receita Federal.

Pelas razões expostas, voto no sentido de ser negado provimento ao recurso.

Sala de Sessões, em 22 de fevereiro de 1979.


SÁLVIO MEDEIROS COSTA.
Conselheiro.

