



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS  
TERCEIRA TURMA

Processo nº : 10480.008361/2001-91  
Recurso nº : 303-124.393  
Matéria : II/ALÍQUOTA  
Recorrente : FAZENDA NACIONAL  
Recorrida : TERCEIRA CÂMARA DO TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE  
Interessado(a) : EFFEM BRASIL INC. & CIA  
Sessão de : 06 de julho de 2004  
Acórdão nº : CSRF/03-04.072

BENEFÍCIO FISCAL – PRESCRIÇÃO DE CARGA – TRANSPORTE OBRIGATÓRIO EM NAVIO DE BANDEIRA BRASILEIRA – ACORDO INTERNACIONAL BRASIL X ESTADOS UNIDOS DA AMÉRICA – RECIPROCIDADE DE TRATAMENTO. No caso de mercadoria transportada dos Estados Unidos da América para o Brasil, em navio norte-americano, ou afretado por empresa dessa nacionalidade, existindo Acordo Internacional sobre Transporte Marítimo contendo cláusula que estabelece a sua observância mesmo antes da sua entrada em vigor, que se daria após a aprovação pelo Congresso Nacional e homologação pelo Presidente da República, desde que não declarada a sua constitucionalidade pelo Supremo Tribunal Federal, deve ser observado no que concerne ao princípio da reciprocidade de tratamento. Não emitido Certificado de Liberação de Carga – “waiver”, pelo órgão competente – DMM, do Ministério dos Transportes, por entender vigente e aplicável a cláusula 3, do referido Acordo Internacional, inexigível tal documento para fins de reconhecimento da isenção tributária aprovada por Medida Provisória.

Recurso não conhecido.

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

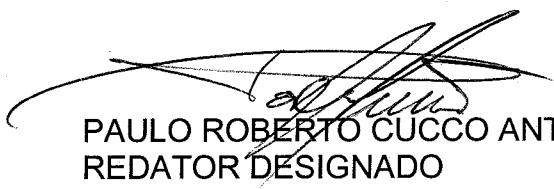
ACORDAM os Membros da Terceira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por maioria de votos, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Carlos Henrique Klaser Filho (Relator), Otacílio Dantas Cartaxo e Henrique Prado Megda

Processo n.º : 10480.008361/2001-91  
Acórdão n.º : CSRF/03-04.072

que deram provimento ao recurso. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro  
Paulo Roberto Cucco Antunes.



MANOEL ANTÔNIO GADELHA DIAS  
PRESIDENTE



PAULO ROBERTO CUCCO ANTUNES  
REDATOR DESIGNADO

FORMALIZADO EM: 25 OUT 2004

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: JOÃO  
HOLANDA COSTA, NILTON LUIZ BARTOLI e MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JÚNIOR.



Processo n.º : 10480.008361/2001-91  
Acórdão n.º : CSRF/03-04.072

Recurso n.º : 303-124.393  
Recorrente : FAZENDA NACIONAL  
Interessada : EFFEM BRASIL INC. & CIA

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Especial interposto pela União Federal (Fazenda Nacional) às fls. 203/210, com base no artigo 5º, inciso I, da Portaria MF 55/98, contra decisão da 3ª Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes que, por maioria de votos, acolheu o Recurso Voluntário apresentado pelo interessado, ao julgar que equivale ao certificado de liberação de carga o pronunciamento do órgão competente do Ministério dos Transportes de que, em vista do acordo Brasil-Estados Unidos, não se faz necessário a emissão do certificado.

Em suas razões de recurso, sustenta a Fazenda que a imposição da obrigatoriedade de transporte em navio de bandeira brasileira de bens importados com benefício fiscal, de acordo com o Decreto-Lei n. 666/69, com as alterações que lhe foram impostas pelo Decreto-Lei n. 687/67, é medida que objetiva impedir a saída de divisas da "Conta dos Serviços Internacionais de Frete", não se afigurando, pois, como mera proteção à frota mercantil nacional.

O Recurso Especial foi contra-arrazoado pelo interessado às fls. 217/227, no qual requer seja negado provimento ao presente recurso especial.

Preenchidos os requisitos legais, foi determinado o processamento do recurso a essa E. Turma.

É o Relatório.

V O T O V E N C I D O

Conselheiro CARLOS HENRIQUE KLASER FILHO, Relator.

O Recurso Especial interposto pela Recorrente é tempestivo e preenche os demais requisitos para a sua admissibilidade, razão pela qual dele tomo conhecimento.

O cerne da questão cinge-se em verificar se o contribuinte faz jus ao benefício fiscal, haja vista que a mercadoria importada foi transportada por navio de bandeira estrangeira, e sem a apresentação do respectivo "waiver".

Segundo a definição dada pelo i. Hugo de Brito Machado, a "isenção é a exclusão, por lei, de parcela da hipótese de incidência, ou suporte fático da norma de tributação, sendo objeto da isenção a parcela que a lei retira dos fatos que realizam a hipótese de incidência da regra de tributação". (in "Curso de Direito Tributário", São Paulo, Ed. Malheiros, 19ª ed. Revista, atualizada e ampliada, 2001, pág. 186/187).

A isenção é sempre decorrente de lei, estando incluída na área denominada de reserva legal, sendo a lei, em sentido estrito, o único instrumento hábil para a sua instituição. Ainda quando prevista em contrato, a isenção decorre de lei que especifique as condições e requisitos exigidos para a sua concessão, os tributos a que se aplica e, sendo o caso, o prazo de sua duração, conforme estatui o art. 176, do Código Tributário Nacional (CTN).

Com efeito, o Decreto-Lei n.º 666/69, em seu artigo 2º, institui a obrigatoriedade do transporte em navio de bandeira brasileira para as mercadorias importadas com quaisquer favores governamentais, entendendo-se por favores governamentais os benefícios de ordem fiscal, cambial ou financeira concedidos pelo Governo Federal, conforme o disposto no artigo 6º do referido Decreto-Lei, com a redação dada pelo Decreto-Lei n.º 687/99.

21

CH

O parágrafo 2º, do artigo 2º do Decreto-Lei n.º 666/69 dispõe sobre a extensão dessa obrigatoriedade às mercadorias cujo transporte estiver regulado em acordos ou convênios firmados ou reconhecidos pelas autoridades brasileiras, obedecidas as condições nos mesmos fixados.

A seu turno, o artigo 3º e parágrafos do Decreto-Lei supra citado, com as alterações introduzidas pelo Decreto-Lei n.º 687/69, regulamentado pelo § 4º, do art. 217, do Regulamento Aduaneiro, aprovado pelo Decreto n.º 90.030/85, estabelecem a relevação do descumprimento da exigência de bandeira brasileira no transporte de mercadoria objeto de benefício fiscal, quando por via marítima, desde que apresentado o documento de liberação da carga expedido pelo órgão competente do Ministério de Transportes (SUNAMAM/DMM).

Nem se alegue, ainda, que a Declaração expedida pelo Departamento de Marinha Mercante, órgão da União Federal responsável pela entrega de certificados de liberação de carga, seria o suficiente para comprovar a desnecessidade de expedição do Certificado de Liberação de Carga, posto que “os atos normativos das autoridades administrativas não podem inovar, indo além do que está na lei ou no regulamento; subordinam-se a este e àquela, pois se destinam à sua fiel execução.”<sup>1</sup>

A respeito das normas complementares, importante destacar as brilhantes palavras de Hugo de Brito Machado:

*“Diz-se que são ‘complementares’ porque se destinam a completar o texto das leis, dos tratados e convenções internacionais e decretos. Limitam-se a ‘completar’. Não podem ‘inovar’ ou de qualquer forma modificar o texto da norma que complementam. Além de não poderem invadir o campo da reserva legal, devem observância aos ‘decretos’ e regulamentos, que se colocam em posição superior porque editados pelo Chefe do Poder Executivo, e a este os que editam as normas complementares estão subordinados.”<sup>2</sup> (grifei)*

<sup>1</sup> BALEIRO, Aliomar, Direito Tributário Brasileiro, 11ª edição, Editora Forense, Rio de Janeiro, 2001, pág. 648



Destarte, verifica-se que os atos administrativos expedidos por autoridades administrativas são meras normas complementares que se destinam a “completar” ou “explicitar” os textos das normas que complementam, não possuindo, todavia, a faculdade de modificar ou alterar de qualquer forma tais textos.

Logo, não há dúvidas que a Declaração expedida pelo Departamento de Marinha Mercante não possui o poder de dispensar a comprovação de expedição do Certificado de Liberação de Carga, nos casos de descumprimento da exigência de bandeira brasileira no transporte de mercadoria objeto de benefício fiscal quando por via marítima, consoante previsto expressamente no Decreto-Lei n.º 666/69, bem como no artigo 217, do Regulamento Aduaneiro de 1985.

Aliás, exatamente no mesmo sentido do que foi acima exposto é o posicionamento manso e pacífico das Casas do Terceiro Conselho de Contribuintes, bem como dessa C. Câmara Superior de Recursos Fiscais, conforme se verifica nos acórdãos nºs 303-30260, 301-28894, 303-29367, 302-34685, 301-28959, 301-27926 e 301-27566, dentre outros.

Por tais motivos, uma vez que no caso dos autos o transporte da mercadoria foi realizado através da via marítima, sem, contudo, a comprovação de que efetivamente a importação da mercadoria foi efetuada por navio de bandeira estrangeira, e sem apresentação do respectivo “waiver”, deve ser exigido do contribuinte o recolhimento do crédito tributário consubstanciado no Auto de Infração.

Isto posto, voto no sentido de conhecer do recurso especial de divergência interposto pela Fazenda Nacional e, no mérito, dar-lhe provimento, reformando a decisão proferida pela 3<sup>a</sup> Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes no acórdão 303-30.613.

---

<sup>2</sup> MACHADO, Hugo de Brito, **Curso de Direito Tributário**, 19<sup>a</sup> edição revista e ampliada, Editora Malheiros, São



Processo n.º : 10480.008361/2001-91  
Acórdão n.º : CSRF/03-04.072

É como voto.

Sala das Sessões – DF, em 06 de julho de 2004.

CARLOS HENRIQUE KLASER FILHO

V O T O V E N C E D O R

Conselheiro PAULO ROBERTO CUCCO ANTUNES - Redator Designado.

Peço *venia* ao Nobre Relator para discordar do seu entendimento no presente caso, pelas razões que a seguir exponho.

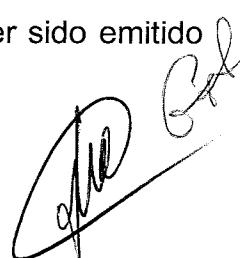
A matéria já foi por diversas vezes examinada no âmbito da C. Segunda Câmara, do E. Terceiro Conselho de Contribuintes, na qual este Relator teve a oportunidade de externar entendimento que continua válido e que aqui se aplica, motivo pelo qual vem repetir, com algumas modificações e introduções, na forma que se segue:

Como já amplamente esclarecido, o litígio que aqui nos é dado a decidir prende-se à situação enfocada pela fiscalização da Alfândega do Porto do Recife – PE, consubstanciada no Auto de Infração lavrado contra a empresa ora recorrente, pelo qual pretende dela exigir o Imposto sobre Produtos Industrializados, sobre as mercadorias importadas e despachadas pela (...).

Tal exigência, decorrente de procedimento de revisão aduaneira, prende-se ao fato de que a importadora não efetuou o pagamento por ocasião do registro da referida DI, haja vista ter requerido o benefício da ISENÇÃO do referido imposto, estabelecida na Medida Provisória nº 1.508-7, de 21/06/96.

Destaque-se, por oportuno, que nenhum óbice foi colocado ao enquadramento da importação no dispositivo isencial mencionado.

Entretanto, decretou a R. Federal a perda do referido benefício em razão ter ocorrido o transporte das mercadorias em questão em navio norte-americano, sem o questionado Certificado de Liberação de Carga – “Waiver”, que deveria ter sido emitido



Processo n.º : 10480.008361/2001-91  
Acórdão n.º : CSRF/03-04.072

pelo Departamento de Marinha Mercante (DMM), do Ministério dos Transportes, segundo o entendimento da mesma Receita Federal.

A Recorrente defende a tese de que tal documento não se comporta no presente caso, em função da existência de um Acordo Internacional sobre Transporte Marítimo, intitulado, firmado entre os Governos brasileiro e norte-americano, que estabelece o tratamento de reciprocidade no transporte de mercadorias, por via marítima, entre os dois países.

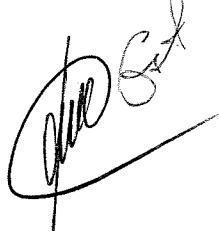
A Receita Federal, por intermédio da autoridade autuante e, também, pelo I. Julgador singular (DRJ em Recife/PE), nos autos do presente processo, entendem que o Certificado ("Waiver"), é indispensável para o reconhecimento do direito à isenção pretendida, uma vez que o mencionado Acordo Internacional não poderia ser aplicado, pois que ainda dependeria da aprovação pelo Congresso Nacional e homologação pelo Sr. Presidente da República.

Feita esta síntese, passo a decidir, de acordo com minhas convicções.

É fato incontrovertido que existe o Acordo Internacional em discussão, o qual já foi, em julgados anteriores promovidos pelas C. Câmaras, do E. Terceiro Conselho de Contribuintes, devidamente examinado.

Tal acordo, como já visto e conforme esclarece o Ministério dos Transportes – DMM, em sua mensagem acostada por cópia às fls. 177 destes autos, estabelece que o transporte de cargas prescritas procedentes dos EUA seria ser efetuado por navio de bandeira brasileira ou americana, devendo o conhecimento de embarque ser emitido por armadores desses países.

Vale aqui transcrever o teor do referido documento acostado por cópia às fls. 177, que se trata do FAX CGTMAR, datado de 22/06/2001, emitido pela



Processo n.º : 10480.008361/2001-91  
Acórdão n.º : CSRF/03-04.072

Coordenação Geral de Transportes Marítimos, do Departamento de Marinha Mercante,  
do Ministério dos Transportes, *verbis*:

**"REMETENTE:** Roberto Dieckmann  
Coordenador

**DESTINATÁRIO:** VEIRANO & ADVOGADOS ASSOCIADOS

**Nº DO FAX:** (0XX)-51-322 2300

**TOTAL DE PÁGINAS INCLUINDO ESTA:** 10

**DATA:** 22/06/2001

*Em resposta ao fax datado de 21/06/01 informo que o primeiro Acordo sobre Transporte Marítimo entre o Brasil e os Estados Unidos da América foi assinado em 1972 entre as autoridades governamentais dos dois países e foi promulgado pela resolução da extinta SUNAMAM nº 4.093 de 30/06/72. Desde então esse Acordo vem sendo prorrogado sucessivamente, conforme previsto em seus termos, não tendo sido em nenhuma oportunidade contestado em qualquer instância.*

*O principal objetivo do Acordo é conceder igualdade de acesso às cargas controladas pelos dois países.*

*No período que se refere a Secretaria da Receita Federal, 1996 a 1999, o tráfego marítimo entre os dois países era coberto pelo Acordo, assinado em maio de 1996, pelo Embaixador do Brasil em Washington, e tinha vigência de três anos.*

*Cabe registrar que o item 3. deste último Acordo previa que as Partes operariam de maneira coerente com este Acordo após sua assinatura.*

*Transmito ao presente cópias da Resolução da ex-SUNAMAM nº 4093/72, dos Acordos assinados em 31 de maio de 1996, e de 20 de outubro de 1999. Cabe salientar que este último documento foi assinado pelo Exmo. Sr. Ministro de Estado dos Transportes, em 20 de outubro de 1999, conforme Carta de Plenos Poderes do Exmo. Sr. Presidente da República, que nomeia a referida autoridade plenipotenciário para assinar o Acordo.*

*Atenciosamente*



***Roberto Dieckmann"***

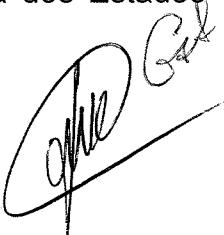
Como bem definido pelo I. Julgador singular em sua Decisão de fls., assim como no Ato Declaratório SRF nº 135, de 11/11/98 (fls. 44), a cláusula 3, do referido Acordo, estabeleceu que, após a sua assinatura, fosse o mesmo aplicado provisoriamente, antes de entrar em vigor.

Afaste-se, de pronto, a aplicação do referido Ato Declaratório SRF nº 135/98, que se assenta no entendimento firmado pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, na Nota PGFN/CAT nº 631, de 15/10/98 – não acostada aos autos -, segundo a qual a referida cláusula 3, do Acordo, não tem validade jurídica, por ser eivada do vício de inconstitucionalidade.

Nenhuma lei, norma, acordo, etc. que estejam inseridos no ordenamento jurídico brasileiro podem ser afastados, sob a pecha de inconstitucional, pelos órgãos da administração pública, seja a própria Receita Federal, os Conselhos de Contribuintes, e assemelhados.

Somente o Poder Judiciário, por seu E. Supremo Tribunal Federal (STF), pode decretar a inconstitucionalidade de tais normas, inclusive os Acordos Internacionais os quais, consoante o disposto no art. 98, da Lei nº 5.172/66 – Código Tributário Nacional, revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha.

Também é fato incontroverso o impasse criado, realçado no presente caso, entre a repartição autuante – Alfândega do Porto de Recife, ou mesmo a Alfândega do Porto de Suape, onde se processou o desembarço aduaneiro das mercadorias envolvidas e o órgão competente para a emissão de “waiver’s”, o Departamento de Marinha Mercante, do Ministério dos Transportes, com relação à emissão de tais Certificados de Liberação de Carga, quando a mercadoria é transportada dos Estados Unidos da América para o Brasil, em navios norte-americanos.



Processo n.º : 10480.008361/2001-91  
Acórdão n.º : CSRF/03-04.072

Como se depreende dos documentos expedidos pelo referido órgão do Ministério dos Transportes - DMM, antes citados, a emissão do "waiver" é dispensada em tais situações, por se considerar perfeitamente válido e vigente o referido Acordo Internacional e sua respectiva cláusula 3, antes mencionada.

Vale ainda destacar que o mesmo M. Transportes, em atendimento à diligencia realizada pela C. Segunda Câmara, do E. Terceiro Conselho de Contribuintes, nos autos do Processo Administrativos Fiscal nº 10611.000323/93-78 – Recurso Voluntário nº 116.660, objeto da Resolução nº 302-0.791, prestou a seguinte informação, transcrita no Voto condutor do Acórdão nº **302-33.724**, de **15/04/98**, o que pode ser facilmente comprovado:

**"Conforme solicitação de V.S<sup>a</sup>. através do Ofício SASIT nº 14/ALF/TAN de 13/03/97, informamos que o Acordo firmado entre o Brasil e os EUA em 07/03/1970, está em vigor e vem sendo revalidado desde então, pelos governos dos dois países. O "Memorando de Acordo sobre Transporte Marítimo" assinado em 1986 substitui o texto "Memorando de Consulta" de 1970.**

**De 1986 até hoje, foram assinados mais três Memorandos de Acordo: 1991, 1993, 1996. Este último em vigor e com prazo de validade até julho de 1999. Cabe ressaltar que de julho/95 à julho/96 o referido acordo manteve-se em vigor através de acordo mútuo entre os governos, expresso em "Ata".**

**Assim sendo, encaminho anexo, cópias do Memorando sobre Transportes Marítimos Brasil/EUA de 10/12/86, bem como cópia dos atos que estabeleceram sua prorrogação."**

Pelo que se pode observar, além de tudo fica comprovado que a Contribuinte – interessada no presente processo -, não estava em condições de atender à exigência da Receita Federal porque o outro órgão governamental, competente para a emissão do documento requerido – "waiver" - não o fornece em tais situações.



Processo n.º : 10480.008361/2001-91  
Acórdão n.º : CSRF/03-04.072

Portanto, ainda que a argumentação estampada na Decisão de primeiro grau, bem como no Recurso Especial da D. Procuradoria da Fazenda Nacional aqui em julgamento, pudesse ser aceitável, sob o aspecto da observância dos termos do Acordo Internacional (Brasil x Estados Unidos da América) indicado, o que aqui se admite apenas “*ad argumentandum*”, inadmissível, fora de qualquer dúvida, negar-se à Recorrente o direito à isenção pleiteada, sobre as mercadorias que importou, a qual lhe foi assegurada pela Medida Provisória nº 1.508-7, de 21/06/1996, em razão de controvérsias reinantes entre órgãos do Poder Executivo, com competências distintas.

Diante de todo o exposto e tudo o mais que dos autos consta, pelas razões acima alinhadas entendo que deva ser mantida o R. Acórdão atacado, negando provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional.

Sala das Sessões-DF, 06 de julho de 2004.

  
PAULO ROBERTO CUCCO ANTUNES