

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
SEGUNDA CAMARA

PROCESSO Nº : 10711.004458/89.52
SESSÃO DE : 28 de fevereiro de 1997
ACÓRDÃO Nº : 302-33.491
RECURSO Nº : 117.836
RECORRENTE : COMPANHIA DE NAVEGAÇÃO LLOYD BRASILEIRO
RECORRIDA : DRJ/RIO DE JANEIRO /RJ

- 1) Cláusula "House to house" - Responsabilidade do transportador eximida.
- 2) Visita Aduaneira - Denúncia Espontânea-Multa do art. 521, II, "d" do RA, inaplicável. CTN, art. 138.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso, vencida a cons. Elizabeth Emílio de Moraes Chieriegatto, que dava provimento apenas com relação à denúncia espontânea. O cons. Paulo Roberto Cuco Antunes, declarou-se impedido, na forma do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

Brasília-DF, em 28 de fevereiro de 1997



ELIZABETH EMÍLIO DE MORAES CHIEREGATTO
Presidente



ANTENOR DE BARROS LEITE FILHO
Relator

PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL
Coordenação-Geral da Representação Extrajudicial
da Fazenda Nacional
Em 10 / 04 / 1997



INÊS MARIA SANTOS DE SÁ ARAÚJO
Procurador da Fazenda Nacional

VISTA EM
08 ABR 1997

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: UBALDO CAMPELLO NETO, RICARDO LUZ DE BARROS BARRETO, HENRIQUE PRADO MEGDA, JORGE CLÍMACO VIEIRA (Suplente) e LUIS ANTONIO FLORA. Ausente a Conselheira: ELIZABETH MARIA VIOLATTO.

0.0.0.0.

0.

RECURSO Nº : 117.836
ACÓRDÃO Nº : 302-33.491
RECORRENTE : COMPANHIA DE NAVEGAÇÃO LLOYD BRASILEIRO
RECORRIDA : DRJ/RIO DE JANEIRO/RJ
RELATOR(A) : ANTENOR DE BARROS LEITE FILHO

RELATÓRIO

Origina-se o presente processo de Auto de Infração lavrado em 08/11/1993 (fls. 117), tendo em vista termo de conferência final de manifesto (fls. 118), lavrado na mesma data que registrou a falta de nove (09) volumes em relação às mercadorias trazidas para o Porto do Rio de Janeiro pelo navio "Lloyd Pacífico", entrado em 07/10/1988.

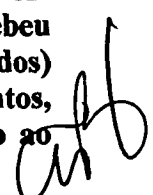
O referido Auto resulta de trabalho fiscal desenvolvido desde 26/05/1989, quando se deu a primeira Representação a respeito do assunto (fls. 01) e se refere a três conhecimentos de carga, de números 45.503, 09 e 211, sendo 07 faltas relativas ao primeiro, uma (01) referente ao segundo e uma (01) referente ao terceiro.

Pelas faltas apontadas o A.I. acima referido conclui por um lançamento total de 65,64 UFIR, sendo 43,76 UFIR de I.I. e 21,88 UFIR de multa na base de 50%, apontando-se como base legal para o feito os seguintes dispositivos legais: para o imposto, art. 106, inciso II, letra "d", do DL 37/66, c/c art. 521, inciso II, letra "d" do Dec. nº 91.030/85 e para a multa o art. 107, inciso VI, do DL 37/66, c/c art. 522, inciso III do Dec. 91.030/85. Para a caracterização do sujeito passivo da obrigação tributária em questão são citados ainda no A.I., o art. 500, inciso II, art. 478, parágrafo 1º e art. 481, todos do Dec. nº 91.030/85.

Tempestivamente a Recorrente impugnou o lançamento (fls. 127) apresentando, basicamente, os seguintes argumentos:

- "(...) como se verifica das cópias dos Conhecimentos de Transporte (...) as mercadorias cuja falta está sendo apontada nos autos, foram dadas a transportar no navio em questão, já devidamente estofadas (ovadas) em containers, entregues no costado com os respectivos Selos (LACRES).";

- "(...) Essas indicações significam que os Embarcadores foram os responsáveis pelo estofamento (enchimento) dos Containers em seus estabelecimentos; e que o Transportador Marítimo recebeu ditos cofres de carga a bordo já devidamente selados (lacrados) com os Selos Indicados nos mesmos Conhecimentos, desconhecendo, portanto, a veracidade da declaração quanto ao conteúdo dos mesmos.";



RECURSO Nº : 117.836
ACÓRDÃO Nº : 302-33.491

- “ Quando da descarga dos referidos Containers no porto do Rio de Janeiro não foi constatada qualquer avaria ou violação dos citados Cofres de Carga, tendo sido verificado que seus Lacres de origem (dos Embarcadores) estavam em perfeito estado.”;

- Em sentido contrário não se lavrou qualquer termo de avaria (ressalvas) a respeito do citado desembarque;

- Configurar-se-ia, assim, que o Transportador, autuado, teria cumprido rigorosamente os contratos de transporte configurados nos Conhecimentos de Embarque, “tendo entregue no destino a carga envolvida (containers lacrados), nas mesmas condições que as recebeu para embarque no porto de origem.”;

- Farta é a jurisprudência firmada pelos órgãos Colegiados (Terceiro Conselho de Contribuintes e Câmara Superior de Recursos Fiscais) que viria fortalecer a tese defendida pela Impugnante no sentido de não responsabilização do Transportador em casos semelhantes;

- “Por outro lado, a impugnante não desconhece a sua responsabilidade pela falta de 01 saco c/ produto químico, relativa ao Conhecimento de Transporte nº 009-BREMEN/RIO DE JANEIRO”, não se recusando a efetuar o pagamento do tributo - imposto de importação - relativo a tal mercadoria, estando para tanto providenciando o pagamento, em função do disposto na Lei nº 8.748/93, “e espera que haja a devida concordância por parte dessa Repartição Fiscal”;

- A Impugnante, todavia, não se conforma com a cobrança da penalidade capitulada no art. 521, inciso II, letra “d”, do Regulamento Aduaneiro sobre a parte do débito assumida, isto porque, nos termos de petição já apresentada em 24/01/1989, houve, por parte da empresa, denúncia espontânea da infração;

- Pede a autuada, ao final que seja julgada parcialmente procedente a ação fiscal para se cobrar tão somente o Imposto de Importação sobre a parte admitida, excluindo-se todas as demais exigências.

Ao julgar procedente a ação fiscal, a Autoridade de Primeira Instância expendeu , em resumo, os seguintes argumentos:

- as faltas ou acréscimos de volumes, nos termos do art. 476 do R.A., serão apurados pela repartição aduaneira mediante

RECURSO Nº : 117.836
ACÓRDÃO Nº : 302-33.491

confronto dos registros de descarga com o manifesto ou documento de efeito equivalente;

- no caso, dos 3.208 volumes constantes do manifesto foram descarregados 3.199, conforme consta na Folha de Controle Geral de Mercadorias Manifestadas - Descarregadas;

- para efeitos fiscais, nos termos do art. 478, parágrafo 1º, inciso VI do R.A., o transportador é responsável quando houver falta, na descarga, de volume ou mercadoria a granel manifestados;

- a cláusula *house to house* não poderia ser oposta à Fazenda Pública para modificar a definição legal do sujeito passivo da obrigação tributária, nos termos do art. 123 do Código Tributário Nacional;

- “o container, para todos os efeitos legais, não constitui embalagem das mercadorias, sendo considerado sempre equipamento ou acessório do veículo transportador (conforme art. 3º da Lei nº 6.288/75)”;

- “a empresa transportadora poderá recusar o transporte ou lançar ressalvas no conhecimento de transporte intermodal, quando julgar inexata a descrição da mercadoria, feita pelo exportador ou expedidor (conforme parágrafo 2º do art. 24 do Decreto nº 80.145/77)”;

- o mesmo Decreto nº 80.145/77 dispõe que “o expedidor ou transportador da mercadoria indenizará o transportador por todas as perdas e danos resultantes da inveracidade ou inadequação dos elementos que lhe compete informar para o preenchimento do conhecimento de transporte intermodal”;

- entretanto, nos termos desse mesmo diploma legal tal indenização não exime o transportador de cumprir suas obrigações, previstas no decreto e no conhecimento de transporte intermodal;

- a empresa assumiu perante a Alfândega do Rio de Janeiro, pelo Termo de Responsabilidade nº 480/88 a responsabilidade por todas as infrações em que incorressem as embarcações de seu agenciamento;

- “as decisões do Conselho de Contribuintes não constituem normas complementares da legislação tributária, porquanto não existe lei que lhes confira efetividade de caráter normativo (PN-CST nº 390/71)”;

RECURSO Nº : 117.836
ACÓRDÃO Nº : 302-33.491

- nos termos do art. 138 do CTN “não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização relacionados com a infração”;

- “nos termos do art. 31 do R.A. a formalização de entrada de veículo procedente do exterior é procedimento administrativo que dá início aos controles fiscais em relação à carga transportada”, completando-se, esta formalização, no encerramento da visita aduaneira e lavrado o termo de entrada;

- por outro lado, nos termos do art. 7º, inciso III, do Decreto n. 70.235/72, “o procedimento fiscal tem início com o começo do despacho aduaneiro” e pelo art. 413 do Dec. n. 91.030/85 “tem-se por começado o despacho de importação na data do registro da declaração de importação”;

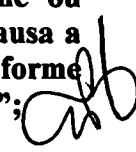
- a denúncia da infração foi apresentada em 24.01.89 (fls. 100), posteriormente à lavratura do Termo de Visita Aduaneira (07/10/88) e ao registro da D.I. (14/10/88) “e, ainda, desacompanhada do pagamento do tributo”.

Ao concluir pela decisão de procedência do AI, o julgador de primeira instância declara devido o II (43,76 UFIR), impondo outrossim a multa do art. 521, II, “d” do RA, mandando que se intime a autuada pela diferença ainda existente, em vista constar dos autos prova do pagamento de 16,87 UFIR a título de Imposto de Importação.

Inconformada a autuada, tempestivamente, apresentou Recurso dirigido a este Terceiro Conselho, no qual, além dos argumentos já apresentados na Impugnação e acima transcritos, são, em resumo, os seguintes:

- O dispositivo invocado pela Autoridade *a quo*, art. 478, parágrafo 1º, inciso VI do R.A., está perfeito, todavia, a sua aplicação só tem lugar com observância ao disposto no *caput* do mesmo, que reza: A responsabilidade pelos tributos apurados em relação à avaria ou extravio de mercadoria será de quem lhe deu causa (Dec.-lei n. 37/66, art. 60, parágrafo único);

- “Assim, acontecendo, é evidente que o transportador será responsável quando houver falta, na descarga, de volume ou mercadoria a granel, manifestados, desde que tenha dado causa a tais eventos, o que deve ser apurado em processo, conforme estabelecido no art. 60, parágrafo único, do Dec.-lei nº 37/66.”;



RECURSO Nº : 117.836
ACÓRDÃO Nº : 302-33.491

- As condições de transporte declaradas nos respectivos conhecimentos de Carga, estabelecidas pelas expressões: "HOUSE TO HOUSE" ou "FCL/FCL", "HOUSE TO PIER" ou "FCL/LCL", etc, não significam "convenções particulares" como aludido no *decisum* mas sim expressões largamente utilizadas no comércio marítimo internacional, já tendo entrado, há muito tempo, nos usos e costumes desse comércio;

- "As referidas cláusulas inserem-se, inclusive, no rol dos tratados e convenções internacionais, que revogam ou modificam a legislação tributária interna, conforme estabelecido no art. 98 do mesmo Código Tributário Nacional, haja vista que foram tais condições negociadas nas Conferências Internacionais de Frete, das quais o Governo Brasileiro participou.";

- "Ainda que assim fosse, as referidas cláusulas inseridas nos Conhecimentos, que se fazem acompanhar, na maioria das vezes, das expressões "SAID TO CONTAIN" e "SHIPPERS LOAD, ESTOW AND COUNT" servem para demonstrar qual a unidade de carga dada a transportar e em que condições se realiza tal transporte".

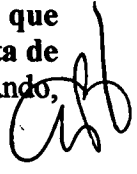
A este respeito julgo mais produtivo ler para meus Ilustrados Pares os itens do Recurso de número 22 a 24, folhas 151 e 152.

Sobre ser o container equipamento do navio igualmente julgo mais apropriado ler os itens de números 25 a 39 do Recurso, fls., 152 a 154.

Sobre a responsabilidade do transportador, apontada no *decisum* passo a ler, por constituir-se em argumento de longo encadeamento, os itens de número 40 a 58, fls 154 a 157.

No item 58 da peça recursal, a "Suplicante deixa aqui de tecer qualquer comentário a respeito das alíneas "c", "d" e "e", de um dos Considerandos da R Decisão - embora pudesse refutar, tranquilamente, tais argumentos - porque a Autoridade *a quo* reporta-se, especificamente, às disposições do Decreto nº 80.145/77, que tratam do Conhecimento de Transporte "INTERMODAL", que não é o caso dos autos".

Sobre haver assumido perante a Alfândega do Rio de Janeiro, a responsabilidade por todas as infrações em que incorressem as embarcações sob seu agenciamento, durante o ano de 1988 a Recorrente argumenta que "Todavia, como bem diz a Autoridade *a quo*, está o referido termo restrito às infrações em que incorrerem as embarcações operadas pela Suplicante, o que não é o caso da falta de mercadoria transportada nos Containers mencionados" não se lhe aplicando, portanto tal termo de responsabilidade.



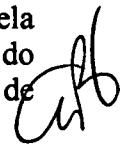
RECURSO Nº : 117.836
ACÓRDÃO Nº : 302-33.491

No caso da falta do Conhecimento de Transporte nº009, afirma a Autuada que **“não há como negar que a falta é de responsabilidade do veículo transportador, uma vez que o Conhecimento Marítimo indica que foram recebidos para embarque 268 volumes, tendo sido registrada a descarga de apenas 267”** entretanto a Suplicante não se conforma com a cobrança da penalidade aplicada, com base no art. 521, II, “d”, do R.A., tendo em vista que teria formulado denúncia espontânea e pago o tributo devido, satisfazendo a exigência do art. 138 do C.T.N, conforme prova através de DARF anexado ao processo por cópia.

Sobre a espontaneidade a Recorrente expõe seu ponto de vista nas fls. 159 e 160, que também leio para os Ilustres Membros desta Câmara.

Conclui-se o Recurso por evocar a linha de decisão adotada por este Terceiro Conselho e pela Câmara Superior de Recursos Fiscais que, em copiosa jurisprudência, corroboraria a tese esposada pela Autuada.

A fls. 162 do presente consta petição datada de 24.01.89, citada na Impugnação e no Recurso, através da qual é feita a auto denúncia pela empresa que, ao mesmo tempo, **“nos termos do art. 138 da Lei nº 5172 de 25.10.66 - Código Tributário Nacional”** solicita que a repartição arbitre o valor do Imposto de Importação correspondente. **“face depender de apuração por essa repartição (...)”**

Às fls. 125 e 161 do processo constam cópias do DARF citado pela empresa, no valor correspondente a 16.87 UFIR e datado de 12.01.94, sendo que do cálculo efetuado pela repartição aduaneira, em 17.01.94, consta como imposto de importação devido 43,76 UFIR.. 

É o relatório.

RECURSO Nº : 117.836
ACÓRDÃO Nº : 302-33.491

VOTO

No Recurso em julgamento são apresentados dois pleitos. O primeiro versa sobre admitir-se ou não o valor jurídico de certas cláusulas de contrato de transporte de *containers*, que isentariam o transportador de qualquer responsabilidade, em caso de faltas, inclusive no campo do Direito Tributário.

O segundo pleito colocado pela Autuada refere-se a ter ela denunciado tempestivamente ou não, através de ato espontâneo e tempestivo sua falta e com isso estar a salvo da multa prevista no art. 521, II, "d" do Regulamento Aduaneiro, por força do art. 138 do Código Tributário Nacional.

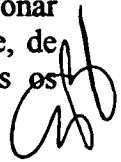
Quanto à primeira questão levantada é realmente copiosa a jurisprudência deste Conselho e da Câmara Superior, reconhecendo que as cláusulas sobre as condições de transporte de *containers* são oriundas não só de usos e costumes generalizados no comércio marítimo bem como de acordos e tratados sobre transporte de carga, dos quais o Brasil é partícipe.

Dentre as cláusulas acima referidas é hoje também praticamente pacífico, neste âmbito recursal, que há algumas que eximem totalmente o transportador de qualquer responsabilidade por faltas, se o *container* chega lacrado e sem sinais de avaria. É o que ocorre de maneira clássica com a modalidade denominada *house to house*, através da qual o exportador e o importador se põem de acordo em preparar (estofar) a carga no interior do *container*, assumindo os riscos e a responsabilidade pelas consequências dessa tarefa.

No presente caso, das nove faltas assinaladas pelo fisco e atribuídas ao transportador, este rechaça oito, admitindo sua culpabilidade em um só caso, no qual a cláusula de transporte justamente faz dele responsável.

Assim, esposamos, no que tange a esta parte, a linha de decisões deste Conselho que reconhece o valor jurídico das cláusulas de transporte, inclusive quanto às obrigações tributárias. Neste particular julgamos que os argumentos apresentados pela Autuada e por nós transcritos no Relatório, são suficientes para embasar a procedência do Recurso quanto a esta questão.

No que diz respeito ao segundo pleito do Recurso, liberação da multa do art. 521, II, "d", após análise dos argumentos apresentados por ambas as partes, estamos convencidos de que a simples visita aduaneira não tem o condão de funcionar como o primeiro ato explícito de fiscalização a ponto de inibir a espontaneidade, de maneira genérica, sobre qualquer infração que eventualmente exista em todos os campos de consequência da atividade de um navio que aporta.



RECURSO Nº : 117.836
ACÓRDÃO Nº : 302-33.491

Isto seria, em nosso entender, valorizar desproporcionalmente o ato da visita aduaneira, atribuindo-lhe importância tributária que o próprio R.A. não lhe atribuiu através dos artigos 31 a 36, onde tratou especificamente do assunto.

Este entendimento, logicamente, deve ter também preocupado a Ilustre Autoridade de Primeira Instância, neste caso, pois ela, preliminarmente, atribui a força inibidora da espontaneidade à Visita Aduaneira, mas posteriormente também procura, se utilizar do Registro da D.I., início do despacho aduaneiro, para a mesma finalidade.

Assim, cremos que a letra do citado art. 138 do CTN deve ser sempre interpretada como qualquer ação do fisco que tenha estreita relação com a falha tributária. É por isso mesmo, a nosso ver, que o dispositivo legal em apreço fala em “procedimento administrativo ou medida de fiscalização relacionados com a infração” (grifo nosso).

A legislação aduaneira aliás, sempre tem tratado essa questão de maneira bastante clara, tanto assim que o art. 102 do Decreto-lei nº 37/66 só desconsiderava a espontaneidade da denúncia :

“Art. 102 -

Parágrafo 1º - Não se considera espontânea a denúncia apresentada:

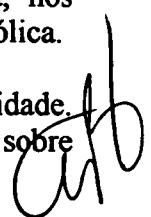
b).....

c) após o início de qualquer outro procedimento fiscal, mediante ato de ofício, escrito praticado por servidor competente, tendente a apurar a infração. (grifo nosso)

O próprio Regulamento Aduaneiro, em seu art. 507, também é bastante cuidadoso com este aspecto, ao aceitar a denúncia como espontânea, “desde que a declaração anteceda ao comprovado conhecimento do ilícito, pela fiscalização, ou a atos de busca, exame ou verificação aduaneira”(grifo nosso).

O Regulamento atual, portanto aceita como alternativa ao “comprovado conhecimento pela fiscalização” os “atos de busca, exame ou verificação aduaneira”, mas não arrola como tal a visita aduaneira. E parece-nos que o Regulamento aqui está sendo absolutamente realista, pois a visita aduaneira, nos moldes tradicionais, não passa de ato burocrático de importância meramente simbólica.

A busca sim, é procedimento fiscal que pode inibir a espontaneidade. Mesmo assim apenas quanto às infrações de seu escopo, que em geral são sobre descaminho e contrabando.



RECURSO Nº : 117.836
ACÓRDÃO Nº : 302-33.491

No presente caso, a ação específica do fisco, **“tendente a apurar a infração” (DL 37/66)** e demonstrando **“comprovado conhecimento do ilícito, pela fiscalização”(R.A.)**, deu-se após a declaração de infração apresentada pela empresa. A denúncia da Recorrente é de 24/01/89, a Representação da fiscalização foi protocolizada em 04/07/89, a ciência ao contribuinte é de 01/09/89.

Julgamos assim que, do ponto de vista legal, houve espontaneidade na comunicação da Autuada à Receita Federal.

Discordamos também do o argumento, transcrito acima do *decisum*, de que também pelo início do despacho aduaneiro ter-se-ia quebrado a possibilidade da denúncia espontânea. Em nosso entender o transporte da mercadoria e o seu posterior despacho aduaneiro, neste caso, não têm ligação. O transportador é um e o importador é um terceiro.

Por outro lado, a atividade aduaneira específica que permite a verificação de eventual falta de volume, é a conferência final do manifesto, nos termos do reza o art. 56 do R.A.:

“Art. 56 - O manifesto será submetido à conferência final para apuração da responsabilidade por eventuais diferenças quanto à falta ou acréscimo de mercadoria.”.

Na mesma linha o art. 476 do mesmo Regulamento define:

“Art. 476 - A conferência final de manifesto destina-se a constatar falta ou acréscimo, de volume ou mercadoria entrada no território aduaneiro, mediante confronto do manifesto com os registros de descarga.

Parágrafo único - Constatada falta ou acréscimo, e feitas, se for o caso, as necessárias diligências, adotar-se-á o procedimento fiscal adequado”.

Assim, o despacho aduaneiro é marco específico de início de fiscalização para aquelas mercadorias que nele estão incluídas e não para aquelas que faltam, no total da carga descarregada, não incluídas na D.I. específica. E, no presente caso, só estavam incluídos e só foram desembarçados na D.I. nº 01035, 267 sacos. O saco faltante não foi incluído na citada D.I.,constando em seu campo 24 a expressão: **“Parcelamento de Conhecimento”**.

O saco faltante, obviamente, nunca foi levado a despacho mas sim foi objeto da auto denúncia, por falta, formulada pela empresa e do pagamento respectivo.

A respeito do último considerando da Decisão da Autoridade Singular, de que a denúncia da empresa referente ao Conhecimento nº 009 foi



RECURSO Nº : 117.836
ACÓRDÃO Nº : 302-33.491

apresentada **“ainda, desacompanhada do pagamento do tributo”** temos a dizer que era lícito à empresa, em sua confissão, solicitar o cálculo dos tributos pela repartição, nos termos mesmos do próprio art. 138 do CTN, *in fine* que permite esse comportamento: **“quando o montante do tributo dependa de apuração”**. No caso dependia-se de apuração, tendo em vista não ser a Autuada o importador e por certo poder alegar que não dispunha na ocasião dos elementos necessários para o pagamento sem o auxílio da repartição.

A esse respeito e quanto à denúncia espontânea como um todo citamos a seguir HUGO DE BRITO MACHADO, in Curso de Direito Tributário, Malheiros Editores, 11ª edição, 1996, págs. 114 e 115:

“A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora (CTN, art. 138). Assim, o sujeito passivo que procura o fisco, espontaneamente, e confessa o cometimento de infração não será punido.

Sua responsabilidade fica excluída pela denúncia espontânea da infração. Mas se o cometimento da infração implicou o não pagamento do tributo, a denúncia há de ser acompanhada do pagamento do tributo devido.

Pode ocorrer que o contribuinte tome a iniciativa de confessar o cometimento de infração e peça à autoridade para mandar apurar o montante do tributo devido.

.....

Na prática, porém, esse arbitramento geralmente não é feito. Se assim ocorre, o depósito, obviamente não pode ser exigido. Determinado o montante do tributo, o contribuinte deve ser notificado para fazer o respectivo pagamento, sem acréscimo de qualquer penalidade. A denúncia espontânea da infração, nos termos do art. 138 do CTN, exclui qualquer penalidade, inclusive a multa de mora.”

Assim, por todo acima exposto e por tudo mais que do processo consta meu Voto é no sentido de conhecer do Recurso e no mérito dar-lhe provimento integral.

Sala das Sessões, em 28 de fevereiro de 1997


ANTENOR DE BARROS LEITE FILHO Relator