



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA

PROCESSO Nº : 10711.007896/95-84  
SESSÃO DE : 20 de março de 2001  
ACÓRDÃO Nº : 302-34.677  
RECURSO Nº : 119.872  
RECORRENTE : FERTIMPORT S/A  
RECORRIDA : DRJ/RIO DE JANEIRO/RJ

**FALTA DE MERCADORIA – GRANEL SÓLIDO – TRANSPORTE  
MARÍTIMO – TOLERÂNCIA – QUEBRA INEVITÁVEL.**

A Conferência Final de Manifesto, procedimento legal pelo qual a fiscalização aduaneira apura eventuais diferenças de volumes ou mercadorias transportadas a Granel, por via marítima, nas respectivas descargas, conforme estabelecido nos arts. 476 e 477, do Regulamento Aduaneiro aprovado pelo Decreto nº 91.030/85, deve sempre abranger a totalidade dos portos de escala, realizando-se a conferência global das respectivas descargas.


Realizada a conferência global e apurado que a quebra (falta) final situou-se, percentualmente, abaixo dos limites de tolerância estabelecidos na legislação de regência (INs. SRF NºS 012/76, 095/84 e 113/91), no caso da ordem de 0,88%, torna-se inexigível a cobrança de imposto e aplicação de penalidade ao transportador marítimo ou seu representante legal.

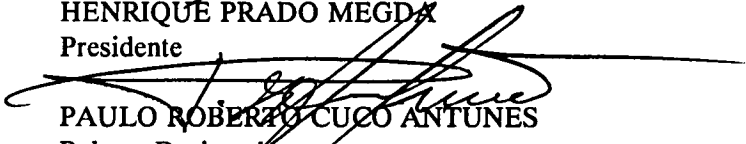
**RECURSO PROVIDO.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, rejeitar a preliminar de ilegitimidade de parte passiva argüida pela Recorrente, vencido o Conselheiro Hélio Fernando Rodrigues Silva, relator, que a acolhia. No mérito, por maioria de votos, dar provimento ao Recurso, na forma do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencido o Conselheiro Hélio Fernando Rodrigues Silva, relator, que negava provimento. Designado para redigir o acórdão o Conselheiro Paulo Roberto Cuco Antunes.

Brasília-DF, em 20 de março de 2001

  
HENRIQUE PRADO MEGDA  
Presidente

  
PAULO ROBERTO CUCO ANTUNES  
Relator Designado

30 MAR 2004

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: ELIZABETH EMÍLIO DE MORAES CHIEREGATTO, LUIS ANTONIO FLORA, MARIA HELENA COTTA CARDOZO, PAULO AFFONSECA DE BARROS FARIA JÚNIOR e FRANCISCO SÉRGIO NALINI.

1

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO N° : 119.872  
ACÓRDÃO N° : 302-34.677  
RECORRENTE : FERTIMPORT S/A  
RECORRIDA : DRJ/RIO DE JANEIRO/RJ  
RELATOR(A) : HÉLIO FERNANDO RODRIGUES SILVA  
RELATOR DESIG. : PAULO ROBERTO CUCO ANTUNES

RELATÓRIO

Trata-se de processo que retorna a esta Câmara após cumprimento da Resolução 302-0.925.

Para recordar meus pares sobre os fatos, releio em Sessão o Relatório e Voto, às fls. 63/68, que deram origem à resolução supramencionada.

O resultado da Diligência determinada encontra-se às fls. 86. Nele, como resultado da apuração global, o percentual de falta foi fixado em 0,88%.

É o relatório.

RECURSO Nº : 119.872  
ACÓRDÃO Nº : 302-34.677

### VOTO VENCEDOR

Designado para redigir o Voto Vencedor que norteou a decisão proferida por este Colegiado, em contrário entendimento ao manifestado pelo Nobre Conselheiro Relator, Dr. Hélio Fernando Rodrigues Silva, faço, previamente, um breve resumo dos fatos que nortearam o litígio objeto deste julgado, como segue;

A Recorrente - FERTIMPORT S.A, na qualidade de Agente Consignatária do navio cipriota CAPE BRETON, aportado no Rio de Janeiro - RJ em 29/04/95, foi responsabilizada pela falta de mercadoria apurada em procedimento de Conferência Final de Manifesto, constante de **101.000,0 kg.** de TRIGO CANADENSE EM GRÃO, A GRANEL, tendo sido, em consequência, autuada e intimada a recolher o crédito tributário lançado pelo Auto de Infração nº 46/97, acostado às fls. 27, constituído de **Imposto de Importação** no valor de UFIRs 1.349,93.

A referida falta está relacionada, exclusivamente, com o Conhecimento de Transporte de nº PR/RIO-4, do porto de Prince Rupert para o Rio de Janeiro, cuja quantidade total manifestada foi da ordem de **4.143.000,0 kg** e representou, percentualmente, **2,44%** em relação ao mesmo Conhecimento.

Na constituição e exigência do crédito tributário a repartição fiscal abateu a tolerância fixada na **IN SRF 095/84**, ou seja, **1% (um por cento)**, exigindo o tributo apenas sobre o excedente.

Com relação à penalidade estabelecida no art. 521, inciso II, alínea "d", do Regulamento Aduaneiro (50% sobre o valor do tributo devido), dispensou-a totalmente, sob alegação de que a falta não ultrapassou o limite de tolerância de **5% (cinco por cento)**, sem especificar em que ato se respaldou para tal procedimento.

Em sua defesa alegou a autuada, preliminarmente, ser **parte ilegítima** na relação jurídico tributária mencionada e, quanto ao mérito, alegou que a espécie trata de mercadoria a granel, suscetível de perda natural face à sua própria natureza e às operações de carga e descarga, enquadrando-se dentro da hipótese isentiva de responsabilidade pelo transportador marítimo, qual seja o vício próprio da mercadoria, invocando os artigos 102, 617 e 711 do Código Comercial Brasileiro.

Invocou, ainda, as disposições da Instrução Normativa SRF nº 113, de 04/12/91, que fixa em **5% (cinco por cento)** o limite para exclusão de responsabilidade do transportador, para efeito da aplicação da mencionada penalidade, argumentando que é incoerente não aplicar o mesmo percentual também para dispensa do imposto.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO N° : 119.872  
ACÓRDÃO N° : 302-34.677

O julgador singular refutou toda a argumentação da autuada e julgou procedente, *in totum*, o lançamento efetuado.

Em sua apelação ao Conselho, a autuada insistiu na mesma argumentação desenvolvida na Impugnação, mencionando jurisprudência, inclusive da esfera judicial, que estaria encampando sua tese sobre a improcedência da exigência tributária nestes casos.

Inovou ao argumentar que o tributo devido sobre a importação em questão teria sido totalmente recolhido pelo importador no momento do despacho aduaneiro correspondente, uma vez que tal pagamento é feito por antecipação, quando do registro da Declaração de Importação – DI, estando, deste modo, extinto o crédito tributário.

Em Sessão de julgamento realizada no dia 15/09/99 esta Câmara, por proposição do Nobre Relator, Conselheiro Hélio Fernando Rodrigues Silva, sem posicionar-se, como deveria, previamente a respeito da alegação de **Ilegitimidade de Parte Passiva *ad causam***, resolveu converter o julgamento em diligência à origem, com o objetivo de que fosse feita a **apuração global** da descarga, em outros portos de escala, onde houvesse sido descarregado, na mesma viagem, o mesmo produto.

Esclareça-se que a autuada já havia prestado informações à repartição fiscal autuante, pela petição acostada às fls. 25 destes autos, que o navio havia operado também no porto de Santos, fato que está consignado no próprio Termo de Visita Aduaneira de nº 0613, encontrado às fls. 02 do processo.

Como resultado, veio a informação fiscal acostada às fls. 86, emitida pela Alfândega do Porto do Rio de Janeiro – RJ, indicando, em quadro demonstrativo apropriado, que a falta total (global) comprovada, compulsada toda a carga transportada no navio em comento, considerando os portos de descarga (Rio e Santos), foi da ordem de **226.574,0 kg**, para um total manifestado de **25.700.000,0 kg**, correspondendo tal falta a um percentual de **0,88%**.

Feita esta síntese da situação que envolve a ação fiscal aqui em julgamento, passo a declarar meu voto para fins de solucionar o litígio que, ***maxima concessa venia***, contraria, integralmente, o entendimento declarado pelo Insigne Relator neste caso.

Passo a examinar e externar meu pensamento individualmente por matéria abordada no Recurso Voluntário ora em exame, como segue:

**1 – ILEGITIMIDADE DE PARTE PASSIVA AD CAUSAM.**

Entendeu o Digno Relator que tornou-se configurada, neste caso, a ilegitimidade de parte do Agente Marítimo autuado, acolhendo a preliminar argüida.

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO N° : 119.872  
ACÓRDÃO N° : 302-34.677

Com esse posicionamento, *data vênia*, não posso concordar e, em sentido contrário, reafirmo meu entendimento já manifestado em diversos outros julgados desta Câmara, sobre a mesma matéria.

É fora de dúvida que a responsabilização da ora Recorrente decorre do fato de haver assinado Termo de Responsabilidade perante a repartição aduaneira, responsabilizando-se pessoalmente por eventuais obrigações tributárias que viessem a incidir sobre o veículo transportador, objetivando a sua liberação antecipada, ou seja, antes da realização da conferência final de manifesto prevista no Regulamento Aduaneiro.

Em assim sendo, configura-se que a referida empresa tenha atuado além das suas atribuições próprias e exclusivas de Agente Marítimo, ou seja, também como representante legal do transportador, na forma estabelecida na legislação de regência.

A meu ver, está perfeitamente caracterizada a situação prevista no art. 32, parágrafo único, alínea “b”, do Decreto-lei n° 37/66, com a redação que lhe foi dada pelo Decreto-lei n° 2.472/88.

Sobre tal matéria já me manifestei em diversos outros julgados que guardavam perfeita semelhança com o caso ora em exame, razão pela qual aqui repito os fundamentos anteriormente expostos, como segue:

Os Agentes Marítimos, também conhecidos como Agentes de Navegação ou “Agentes Consignatários” dos navios estrangeiros que aportam regularmente no País, possuem atribuições próprias as quais não estão definidas nas legislações tributária e aduaneira brasileiras, podendo-se, a grosso modo, entender-se que sejam aquelas definidas por Plácido e Silva como sendo:

“Pessoa ou firma encarregada, pelas empresas de navegação, de gerir os seus negócios em determinado porto, provendo todas as diligências no sentido de desembarçar os despachos, realizando em seu nome contratos de fretamento para o transporte das mercadorias destinadas a outros portos e embarcadas nos navios ou embarcações da empresa que representa”.

(Vocabulário Jurídico, 17ª edição, 2.000, pág. 45 – Plácido e Silva)

Tenho convicção, e nisso concordo plenamente com a Recorrente, de que o Agente Marítimo, quando no exercício exclusivo de suas atribuições próprias, não pode figurar no pólo passivo da obrigação tributária da espécie, já que não se equipara ao transportador e nem pode ser considerado responsável tributário, para os efeitos decorrentes do Decreto-lei n° 37, de 1966.

Essa situação me parece pacífica.



RECURSO N° : 119.872  
ACÓRDÃO N° : 302-34.677

O que temos a examinar, então, é a condição, desse mesmo Agente Marítimo, atuando também como “Representante” do transportador estrangeiro, à luz do art. 32, parágrafo único, alínea “b”, do Decreto-lei n° 37/66, com a redação que lhe foi dada pelo Decreto-lei n° 2.472, de 1988, *in verbis*:

“Art. 32 – É responsável pelo Imposto

.....  
Parágrafo único – É responsável solidário:

- a) o m i s s i s
- b) o representante, no país, do transportador estrangeiro.”

São irretocáveis as considerações que se fazem a respeito da capacidade jurídica do “representante”, invocando-se as disposições do art. 74, inciso I, do Código Civil Brasileiro, sendo evidentemente certo que as “atribuições próprias” de um Agente Marítimo, não se confundem com o exercício da “representação” propriamente dita.

No entanto, a situação sob enfoque requer análise da legislação de regência, no que concerne aos créditos tributários envolvendo os transportadores marítimos e seus agentes e/ou representantes. Vejamos o que tal legislação estabelece a respeito.

Dispõe o Decreto-lei n° 37/66:

Título II – Capítulo II  
NORMAS GERAIS DE CONTROLE ADUANEIRO DE VEÍCULOS.

“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.

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

§ 2° - Os veículos respondem pelos débitos fiscais, inclusive os decorrentes de multas aplicadas aos transportadores de carga ou a seus condutores.

§ 3° - O veículo poderá ser liberado, antes da conferência final de manifesto mediante termo de responsabilidade firmado pelo



RECURSO N° : 119.872  
ACÓRDÃO N° : 302-34.677

representante do transportador, no País, quanto aos tributos, multas e demais obrigações que venham a ser apuradas. (redação dada pelo art. 1º, do Decreto-lei n° 2.472, de 01/09/88).  
(os grifos não constam do texto original)

.....  
Art. 42 - A autoridade aduaneira poderá impedir a saída, da zona primária, de veículo que não haja satisfeito as exigências legais e regulamentares.

Título IV  
INFRAÇÕES E PENALIDADES.

Capítulo I  
INFRAÇÕES

*Art. 95 - Respondem pela infração:*

.....  
*II - Conjunta ou isoladamente, o proprietário e o consignatário do veículo, quanto à que decorrer do exercício da atividades próprias do veículo, ou de ação ou omissão de seus tripulantes.*

O Regulamento Aduaneiro (aprov. pelo Dec. 91.030/85) determina:

*Art. 71 - O veículo responde.....*

*Parágrafo único - Enquanto não concluídos os procedimentos fiscais destinados a verificar a existência de eventuais débitos para com a Fazenda Nacional, a autoridade aduaneira poderá permitir a saída do veículo, mediante termo de responsabilidade firmado pelo transportador ou por seu representante, em que se comprometa ao pagamento dos tributos, multas e outras obrigações decorrentes de irregularidades apuradas na forma deste Regulamento (Decreto-lei n° 37/66, artigo 39, § 3º). - grifei.*

Do conjunto de normas ora transcritas encontramos outro nome para o Agente Marítimo, qual seja, Agente Consignatário. É, geralmente, a empresa que se identifica como tal no Termo de Visita Aduaneira, firmado quando da entrada, no porto, do veículo transportador. Existe ainda uma figura, não mencionada em tal legislação, que é a do "Agente Protetor" do navio, o qual assume outras atribuições em nome do proprietário da embarcação, as quais aqui não estão em discussão.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO N° : 119.872  
ACÓRDÃO N° : 302-34.677

Do ponto de vista da responsabilidade por infrações, estabelecida no art. 95, do Decreto-lei nº 37/66, acima transcrito, parece não restar dúvidas quanto à figura do Agente Consignatário, devidamente identificado no mencionado Termo de Visita Aduaneira.

Quanto a responsabilidade tributária, a lei definiu, claramente, que no caso do transportador estrangeiro, o seu “representante”, no país, é responsável solidário. (Decreto-lei 37/66, art. 32, p.ú, alínea “b”)

Em que pese não ter a legislação, tributária e aduaneira, definido, em momento algum, quais seriam as “atribuições próprias de um Agente Marítimo”, certamente que nelas não estão incluídas as de “representante legal”, sob o enfoque que se tem dado em relação ao Código Civil Brasileiro. Isto porque o Agente Marítimo pode ou não ser detentor de poderes para praticar atos jurídicos em nome do representado, no caso o próprio transportador, ou o proprietário do veículo.

Como já visto, a Lei estabelece que “*Os veículos respondem pelos débitos fiscais, inclusive os decorrentes de multas aplicadas aos transportadores de carga ou a seus condutores*”.

Estabelece, ainda, que: “*Enquanto não concluídos os procedimentos fiscais destinados a verificar a existência de eventuais débitos para com a Fazenda Nacional, a autoridade aduaneira poderá permitir a saída do veículo, mediante termo de responsabilidade firmado pelo transportador ou por seu representante, em que se comprometa ao pagamento dos tributos, multas e outras obrigações decorrentes de irregularidades apuradas...*” (grifos meus)

Temos, assim, que somente, e somente se, debaixo daquelas condições – assinatura de termo de responsabilidade, firmado pelo transportador ou por seu representante, poderá o veículo ser liberado antes do referido procedimento (conferência final de manifesto) e apuração de eventuais débitos de responsabilidade do transportador.

Isto significa que, se nenhum termo de responsabilidade for assinado, na forma da lei, o veículo deverá ficar retido no porto, à disposição da autoridade aduaneira, até que se complete o procedimento de conferência final de manifesto, para o qual não existe prazo fixado, a fim de que em caso de apuração de eventual débito tributário de responsabilidade do transportador seja o mesmo veículo tomado, de qualquer forma e dentro da estrita legalidade, para quitar tal débito.

Por esse motivo, dada a impraticabilidade ou inconveniência de tal situação, o referido termo de responsabilidade é assinado na respectiva repartição aduaneira, possibilitando, deste modo, a liberação antecipada do veículo transportador.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 119.872  
ACÓRDÃO Nº : 302-34.677

Naturalmente que tal procedimento é, e só pode ser, adotado por um representante legal do transportador estrangeiro, que atenda às disposições legais pertinentes, ou seja, devidamente munido do competente Mandato.

Nesta situação, quando mencionado “termo” vem a ser assinado pelo próprio Agente Marítimo, o que comumente acontece, é evidente que tal procedimento foge, completamente, ao âmbito das atribuições próprias desse Agente Marítimo, que passa, então, à condição de “representante legal”, amparado no devido e necessário Mandato.

No caso presente, a fiscalização identificou como “representante” do transportador estrangeiro e, conseqüentemente, responsável tributário solidário, certamente por figurar como responsável no termo de responsabilidade, exatamente o Agente Marítimo ora recorrente.

Não existe nestes autos qualquer questionamento a respeito da formalidade exigida para tal representação, o que nos leva à convicção de que o referido representante – Agente Marítimo e Consignatário do veículo aqui envolvido – detivesse condições plenas para assinar tal Termo, munido do competente Mandato, pois que, com tal ato, evidentemente que agiu fora e além das atribuições próprias de um Agente Marítimo.

Não é o caso, portanto, de aplicação da Súmula nº 192, do extinto Egrégio Tribunal Federal de Recursos, a qual se aplica somente nos casos em que o Agente Marítimo atua, exclusivamente, no exercício de suas atribuições próprias.

Como já se viu, a assinatura de termo de responsabilidade perante a repartição aduaneira com o intuito da liberação antecipada do veículo transportador, comprometendo-se ao pagamento dos eventuais tributos, multas e outras obrigações que vierem a ser apuradas, relacionadas com o mesmo veículo, é típico e próprio de um representante legal, na forma prevista no art. 1.288 e seguintes do Código Civil Brasileiro, que nada tem a ver, certamente, com as atribuições próprias de um Agente Marítimo.

Concluindo, se a ora Recorrente, mesmo tendo atuado na qualidade de Agente Marítimo, compareceu à repartição aduaneira e assinou Termo de Responsabilidade na forma e para os efeitos previstos no art. 39, § 3º, do Decreto-lei nº 37/66, com a redação que lhe foi dada pelo art. 1º, do Decreto-lei nº 2.472/88, não pode, nos autos deste processo, vir a invocar a súmula nº 192 do antigo E. Tribunal Federal de Recursos, para tentar repelir a responsabilidade (solidária) que lhe foi atribuída pelo crédito tributário apurado, ao argumento da “ilegitimidade de parte passiva ad causam”, pois que tal responsabilidade decorre da mesma referida lei (Decreto-lei nº 37/66, art. 32, parágrafo único, alínea “b”, com sua nova redação)”.

Por tais razões, rejeito a preliminar argüida.



RECURSO Nº : 119.872  
ACÓRDÃO Nº : 302-34.677

## 2 – DA APURAÇÃO GLOBAL DA DESCARGA

Vemos, sob esse aspecto, o arrependimento do Nobre Relator em ter, anteriormente, convertido o julgamento em diligência para que se procedesse à apuração global da descarga do navio em epígrafe, ou seja, a verificação do resultado das descargas em todos os postos de escala onde tenha sido descarregado o mesmo produto, na mesma viagem marítima.

Lamentável que o Ilustre Conselheiro tenha mudado de posicionamento em relação a tal atitude pois que, em meu entender, trilhava no caminho mais acertado. A posição que adotou na ocasião foi, sem dúvida, a mais correta, pois que coerente e legal.

É de se destacar, em princípio, que somente agora, compulsando os autos do processo para fins de produzir este voto, constato, e me arrepio com isto, que a fiscalização, no afã de imputar responsabilidade ao sujeito passivo e dele exigir tributo, computou apenas o resultado da descarga relacionado a um único Conhecimento de Transporte (PR/RIO – 4), de um total de 4 (quatro) Conhecimentos que integravam o Manifesto de Carga para o mesmo porto do Rio de Janeiro. Atitude, a meu ver, das mais absurdas, senão vejamos.

Como se constata da cópia do Manifesto carreada para os autos, às fls. 3, somente para o Rio de Janeiro, distribuídos pelos 4 (quatro) Conhecimentos mencionados, foram transportados **13.128.000,0 kg** do mesmo produto (TRIGO).

Considerada essa quantidade, transportada somente para o porto do Rio de Janeiro, temos que a falta apontada, da ordem de **101.000,0 kg**, corresponde, percentualmente, a **0,77%**.

Como se pode observar, somente levando em consideração a falta apontada para o Conhecimento nº 04, em relação ao total transportado para os 4 (quatro) Conhecimentos destinados ao Rio de Janeiro, o percentual de quebra (falta) já era bem inferior ao limite de tolerância previsto na IN SRF 095/84, e muito inferior ainda ao limite estabelecido nas INs. SRF 012/76 e 113/91.

A atitude adotada pelo Fisco, em considerar apenas o resultado da descarga de um só Conhecimento é completamente arbitrária, ilegal e até mesmo absurda. Os limites de tolerância estabelecidos deve sempre levar em consideração as quantidades totais **manifestadas**, ou seja, dadas a embarcar em um navio.

É totalmente inadmissível o procedimento adotado. A Conferência Final de Manifesto, como o próprio título já especifica, relaciona-se ao **Manifesto**, e não a um Conhecimento apenas. E a Conferência do Manifesto, como a própria IN SRF 095/84 estabelece, abrange a globalidade da carga manifestada em um navio, ou seja, envolve todos os portos de escala onde descarregar o mesmo produto, na mesma viagem,

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO N° : 119.872  
ACÓRDÃO N° : 302-34.677

e não somente o Manifesto de um porto e, muito menos ainda, apenas um Conhecimento, individualmente, do Manifesto de um determinado porto.

Essa atitude, repito, é arbitrária, ilegal, incoerente e injusta. Não espelha, efetivamente, a realidade dos fatos em relação à descarga de mercadorias transportadas a granel, por via marítima.

Vejo-me instado, antes de entrar propriamente na generalidade da situação ora enfocada, a tecer comentários sobre um ponto importante abordado pelo Nobre Relator, em seu Voto ora formulado, a saber:

Diz o Festejado Conselheiro, a folhas tantas, o seguinte:

*“(...) Ocorre que, tal norma, a IN SRF n° 095/84, só prevê a apuração do percentual de quebra tolerável em função da quantidade global de mercadoria descarregada pelo navio no caso de aplicação de multa, conforme ressalta o item 1 da IN citada, a seguir transcrito:*

*‘1. As multas, de qualquer natureza, previstas na legislação de regência, imponíveis por falta ou acréscimo de mercadorias importadas só serão aplicadas, no caso de importação a granel feita por mais de um importador, para um mesmo ou mais de um porto de descarga, depois de feita a apuração global de toda a quantidade descarregada pelo navio, no País.’*

*Tal especificidade de procedimento, dando um tratamento mais benéfico ao contribuinte somente em relação à aplicação de sanção, como já vimos, possui amplo respaldo jurídico.*

*No caso específico sob exame, como o percentual de quebra oficialmente apurado já não enseja a aplicação de multa, não há porque se falar em apuração tendo como referência a quantidade total descarregada pelo navio.*

*Note que aqui, como nos demais casos em que o fiscal aduaneiro, servidor público, é chamado a agir, por estar obrigado a se ater ao princípio da estrita legalidade, não pode ele agir além do que a norma estabelece, ou seja, dispensar o tributo com base em uma apuração global da descarga efetuada, quando o universo da norma jurídica aduaneira-tributária só admite tal conduta no caso de aplicação de multa, pois caso assim procedesse estaria sujeito à responsabilidade administrativa, cível e criminal.”*

*(Os grifos não constam do texto original).*



RECURSO N° : 119.872  
ACÓRDÃO N° : 302-34.677

Ao se falar em responsabilidade do servidor público, por eventual ação ilegal – no caso dispensar o tributo resultante do resultado de “apuração global da descarga”, o que entendo seja abordagem completamente equivocada e inepta para a situação aqui enfocada, igualmente não seria o caso de apontar-se a mesma responsabilidade do agente público, **por omissão**, no caso de dispensar ou não aplicar a penalidade sem antes efetuar a referida “apuração global da descarga” ?

Ora, se a norma acima transcrita determina, expressamente, que **as multas**, de qualquer natureza, **só serão aplicadas, depois de feita a “apuração global de toda a quantidade descarregada pelo navio”**, como é possível, na mesma linha de raciocínio em que caminhou o Nobre Relator, deixar de aplicar a penalidade se não realizada a referida **apuração global da descarga**, como aconteceu no presente caso? Não seria este, então, o caso de procurar-se a responsabilidade, **administrativa, cível e criminal**, do servidor público, que deixou de aplicar uma penalidade, sem antes conhecer a **apuração global da descarga** e constatar se a multa, no caso a do art. 521, II, “d”, do RA, seria ou não devida ?

Felizmente, para o mesmo **servidor público**, o “resultado global da descarga” do navio em apreço, apurado a partir da diligência determinada por esta Câmara, por iniciativa do mesmo I. Relator pela Resolução antes mencionada, veio a demonstrar que a penalidade não era devida, uma vez que a falta final apurada era mesmo inferior ao limite de tolerância fixado.

Portanto, constata-se que ainda que seja somente para efeito de aplicação da penalidade, não pode o servidor público deixar de apurar o **resultado global da descarga** pois que se deixar de aplicar a multa sem o faze-lo e uma apuração global realizada futuramente vier a indicar que a penalidade era cabível, em razão de faltas superiores ao limite de tolerância, estará o mesmo servidor público sujeito à responsabilidade apontada pelo Nobre Relator.

Dito isto, volto a insistir, veementemente, que a **apuração global da descarga**, em situações da espécie, é sempre necessária, indispensável e legal. Nesse sentido também já tive oportunidade de me pronunciar em diversos outros julgados nesta Câmara, sobre a mesma matéria, como foi no caso do Recurso n° 120.539, Sessão de 20/06/2000.

Permito-me, nesta oportunidade, reproduzir aqui alguns trechos dos fundamentos que nortearam aquele Voto, que se aplicam também ao presente caso, observadas, evidentemente, as necessárias adaptações:

“A repartição aduaneira atuante restringiu a apuração ao âmbito do porto de Santos-SP, levando em consideração o documento emitido pela Cia. Docas do Estado de São Paulo (CODESP), intitulado



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO N° : 119.872  
ACÓRDÃO N° : 302-34.677

“INFORMAÇÃO DE DESCARGA, FALTAS E ACRÉSCIMOS (GRANEL), de n° 21317 (fls. 7), que abrange três (3) Conhecimentos de Carga, a saber: 201, 202 e 203, procedentes do porto de NIKOL.

Assevera a Recorrente, por sua vez, que o navio Mister Michael, na mesma viagem, transportou a mesma carga também para os portos de São Luis e Vitória, indicando os resultados gerais da descarga, apontando uma quebra da ordem de 234.722, kg para um total manifestado de 33.591.542, kg.

Invoca o disposto no art. 477, do RA, (Dec. 91.030/85) argumentando que a conferência final de manifesto deve levar em consideração o resultado global da descarga, ou seja, os resultados de todos os portos onde tenha descarregado o mesmo produto.

Contra tal fundamentação argumenta a Autoridade Julgadora *a quo* que o art. 477, do RA, ainda depende de regulamentação, devendo então prevalecer a “regra geral” de declaração (manifesto) e fiscalização (conferência) porto a porto.

Já o Nobre Relator reporta-se ao disposto na Instrução Normativa SRF n° 095, de 1984, asseverando que a mesma somente prevê a apuração do percentual de quebra tolerável em função da quantidade global de mercadoria descarregada no caso de aplicação de multa.

Argumenta, ainda, que, no caso específico, como o percentual de quebra oficialmente apurado já não enseja aplicação de multa, não há porque se falar em apuração tendo como referência a quantidade total descarregada pelo navio.

.....  
No que diz respeito às demais conseqüências do procedimento questionado – apuração global de toda a quantidade descarregada pelo navio, no País – em atenção ao “princípio da estrita legalidade” ao qual se sujeita o fiscal aduaneiro, servidor público, gostaria de saber onde está prevista, na legislação aduaneira – tributária, a limitação da conferência final de manifesto restrita a cada porto, de *per si*?

O Decreto-lei n° 37/66 nada fala nesse sentido.

O Regulamento Aduaneiro aprovado pelo Dec. 91.030/85, por sua vez, determina:



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO N° : 119.872  
ACÓRDÃO N° : 302-34.677

**‘Art. 476 – A conferência final de manifesto destina-se a constatar a falta ou acréscimo, de volume ou mercadoria entrada no território aduaneiro, mediante o confronto do manifesto com os registros de descarga (Decreto-lei n° 37/66, artigo 39, § 1°). (grifos meus)**

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

Observe-se que o mandamento legal previsto no “caput” do art. 476 fala em “mercadoria entrada no território aduaneiro”, o que abrange, evidentemente, todo o território aduaneiro e não apenas o território aduaneiro de cada porto individualmente.

Fala, ainda, no confronto entre o “manifesto” e “os registros de descarga”.

Ora, o Manifesto está relacionado, evidentemente, com a carga total transportada em determinado veículo, e “registros de descarga” são os registros efetuados pelas entidades recebedoras (portuárias geralmente) em todos os portos. A norma não se refere a portos específicos ou individuais.

Por sua vez, apega-se a Autoridade Julgadora singular nas disposições do art. 477 do mesmo R.A., o qual estabelece que:

“No caso de mercadoria a granel transportada, em viagem única, por via marítima e destinada a mais de um porto no País, a conferência final de manifesto poderá realizar-se globalmente, de acordo com normas a serem expedidas pela Secretaria da Receita Federal”.

O que se verifica neste caso é que a norma hierarquicamente inferior vislumbra óbice a um procedimento que a lei maior não estabeleceu. Abre a possibilidade da apuração global da descarga sem que houvesse qualquer restrição legal nesse sentido.

Trata-se, portanto, de uma norma completamente inócua.

Admitindo-se, *ad argumentandum*, que assim não fosse; que a apuração global da descarga dependeria ainda de regulamentação (normas a serem expedidas pela Secretaria da Receita Federal), parece elementar que a Instrução Normativa SRF n° 095/84 deu efetividade a tal procedimento.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO N° : 119.872  
ACÓRDÃO N° : 302-34.677

Com efeito, pelo menos no que diz respeito a aplicação de multas, determinou o Sr. Secretario da Receita Federal que tais multas, de qualquer natureza, só serão aplicadas depois de feita a apuração global de toda a quantidade descarregada pelo navio, no País.

Insistirão ainda os implacáveis perseguidores da mais estrita legalidade que também a execução do item 1, da referida IN SRF n° 95/84 depende da expedição de normas complementares que forem necessárias para apuração das quantidades efetivamente faltantes, conforme previsto no item 3 da mesma norma legal.

Mas, vejamos. Se decorrido tanto tempo desde a edição da referida IN SRF 095/84 e nenhuma norma complementar foi baixada objetivando a criação de outros mecanismos de apuração das quantidades efetivamente descarregadas, é de se supor que as normas de controle então em vigor foram consideradas satisfatórias e suficientes para tal apuração, não existindo necessidade de criação de novas normas. Note-se que grifei, propositadamente, no parágrafo anterior, o trecho: “que forem necessárias”.

Com efeito, as normas vigentes estabelecem a confrontação dos manifestos com os registros de descarga, o que é obrigatório e necessário em cada porto. Cada repartição aduaneira nos portos de descarga do veículo transportador recebe tanto os Manifestos quanto os citados Registros de Descarga emitidos pelas entidades portuárias e estão em condições de apurar e atestar tais resultados, individualmente.

Portanto, a conferência “global” do manifesto de toda a quantidade descarregada pelo navio, no País, só depende da reunião dessas informações, produzidas pelas repartições aduaneiras existentes nos respectivos portos de descarga.

É evidente que não existe a necessidade da criação de novas normas, complementares às já demasiadamente existentes, para apuração das quantidades efetivamente descarregadas, bastando a realização de simples diligência ou troca de informações nesse sentido.

Observe-se que o Secretário da Receita Federal, na redação do item 3, da IN SRF n° 95/84, não afirmou que normas complementares fossem necessárias para tal finalidade, mas deixou a cargo dos Coordenadores (Tributação e Fiscalização) estabelecer normas “que forem necessárias”. Ora, se não baixaram quaisquer outras normas é porque entenderam que elas não eram necessárias, sendo suficientes as já existentes.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES  
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO N° : 119.872  
ACÓRDÃO N° : 302-34.677

Veja-se, por último, que a Instrução Normativa DpRF n° 113, de 04/12/91, tratando da mesma matéria – mercadoria importada a granel - vai muito além do pretendido pela Recorrente no presente caso, ou seja, estabelece, em seu art. 2º, o seguinte:

***'Art. 2º - Quando o transporte da mercadoria for efetuado em mais de um veículo, o percentual fixado no artigo anterior aplicar-se-á à totalidade da carga manifestada e embarcada em cada oportunidade.'***  
(grifos e destaques meus)

Por mais absurdo que possa parecer temos aí a Autoridade Administrativa determinando a apuração global do resultado da descarga, no País, não só em relação a um único veículo, mas em conjunto com outros que estejam transportando a mesma mercadoria.

Para concluir este assunto, mister se faz destacar que a farta e exaustiva jurisprudência administrativa firmada por este Terceiro Conselho de Contribuintes, ao longo de vários anos, confirmada pela E. Câmara Superior de Recursos Fiscais, também por diversos Acórdãos proferidos sobre a matéria, reforça o entendimento aqui colocado.

Cito, apenas como exemplos, alguns arestos originários desses órgãos, a saber:

***'Conferência final de manifesto. Descarga do mesmo granel nos sucessivos portos de escala. Há que se levar em consideração os resultados das descargas, fazendo-se o confronto entre o total manifestado e o total descarregado do navio na mesma viagem. Falta total dentro do limite de tolerância previsto na IN n° SRF 095/84. Dado provimento ao recurso.'***  
(Acórdão n° 301-25.814 – Recurso 109.583 – 1ª. Câmara, 23/08/88)

-----

***'Extravio de mercadoria transportada a granel. Os acréscimos comprovadamente ocorridos em outros portos nacionais, na mesma viagem, devem ser deduzidos da quantidade de mercadoria extraviada. A taxa de câmbio.....'***  
(Acórdão n° 302-29.982 – Recurso 106.343 – 2ª. Câmara, 28/06/84)

-----

***'Falta de mercadoria estrangeira (granel), apurada em conferência final de manifesto. A responsabilidade da empresa transportadora é apurada à vista das descargas do mesmo produto, na mesma viagem,***



RECURSO N° : 119.872  
ACÓRDÃO N° : 302-34.677

*nos diversos portos de escala, considerando-se o total manifestado. A I.N. do S.R.F. n° 12/76 .....*

(Acórdão n° 302-29.149 – Recurso 102.386 – 2ª. Câmara, 24/02/83).

-----  
*‘Falta e acréscimo de mercadoria importada (granel). Exclusão das exigências sobre falta, que deixou de existir quando compensadas as quantidades descarregadas nos diversos portos da mesma mercadoria para o mesmo importador. Enquadramento da multa .....*

(Acórdão n° 302-22.421 – Recurso 100.382 – 2ª. Câmara, 22/09/81).

-----  
*‘Falta de mercadoria a granel. Compensação admitida para reduzir o imposto.’*

(Acórdão n° 303-21.875 – Recurso 101.676 – 3ª. Câmara, 16/02/82)

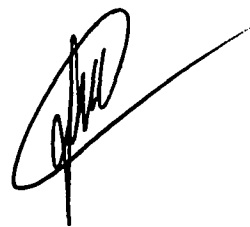
-----  
*‘Conferência final de manifesto. Falta de mercadoria transportada a granel. Verificada a ocorrência de acréscimo do mesmo produto, na descarga em outro porto, relativamente à mesma viagem do veículo transportador, admite-se a compensação da falta com o acréscimo apurado. Recurso especial provido’.*

(Acórdão n° CSRF/03-1.087 – Recurso RP/303-0.864 - CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS, 29/06/83).

Por estas razões, torna-se evidente que só se pode falar em falta (quebra) ou acréscimo de mercadoria transportada a granel, por via marítima, descarregada em mais de um porto, em se tratando, evidentemente, do mesmo produto, após a **apuração global de toda a quantidade descarregada no País.**

Somente a partir de tal resultado (Rateio Final da Descarga) é que se pode apurar responsabilidades por eventuais divergências, respeitado o limite de tolerância estabelecido”.

Assim sendo, entendo que este Colegiado agiu com maior acerto ao determinar, pela Resolução antes mencionada, a conversão do julgamento em diligência para a apuração global da descarga (rateio final), conforme indicado às fls. 86 destes autos.



RECURSO N° : 119.872  
ACÓRDÃO N° : 302-34.677

**3 – QUEBRA NATURAL E INEVITÁVEL – EXCLUDENTE DE RESPONSABILIDADE, TRIBUTÁRIA E PENAL, DO TRANSPORTADOR OU SEU REPRESENTANTE LEGAL.**

Realizada, finalmente, a apuração global da descarga que apontou a falta de mercadoria – Granel sólido – em percentual da ordem de 0,88% em relação ao total manifestado no navio supra, resta-nos agora definir se tal falta é ou não tributável, à luz da legislação de regência.

Vemos, inicialmente, que não só o Nobre Relator como também o I. Julgador *a quo* e até mesmo a própria Recorrente, ocuparam-se em limitar a abordagem do caso aos, no que concerne às normas emanadas da Secretaria da Receita Federal, às Instruções Normativas SRF n°s 095/84 e 113/91. Esqueceram-se, sobretudo, de mencionar e abordar a mais importante delas, ou seja, a IN SRF N° 012/76, que discorre sobre as razões que levaram à fixação dos limites de tolerância estabelecidos nas outras duas normas mencionadas.

E a incoerência que se constata, na maioria dos casos da espécie, reside, exatamente, entre o texto da IN SRF 012/76 e o da IN SRF 095/84.

Também sobre esse aspecto já me pronunciei inúmeras vezes em julgamentos realizados por esta Câmara, de formas que adoto e transcrevo aqui trechos de um dos meus Votos anteriormente proferidos, como segue:

‘O que emerge deste processo, como de inúmeros outros semelhantes que por aqui tramitam com freqüência, é a dificuldade por parte dos Julgadores na aplicação do melhor direito, diante da confrontação entre dois atos normativos conflitantes em sua essência, editados pelo Poder Executivo, ambos em pleno vigor, que são as Instruções Normativas do Secretário da Receita Federal, de n° SRF - 012, de 1976 e a de n° SRF – 095, de 1984,

Tais normas estabelecem limites diferentes de tolerância para a quebra de mercadorias transportadas a granel, por via marítima, para efeitos de aplicação de penalidade (multa do art. 521, II, “d”, do Decreto-lei n° 37/66) e para a cobrança do imposto de importação, a título de indenização (art. 60, p.ú., do Decreto-lei n° 37/66).

Passo, então, às ponderações que considero adequadas sobre o campo de aplicação das referidas normas e que me levam a decidir o presente litígio aplicando a melhor justiça, sem ultrapassar os limites da legalidade.

A IN SRF 012/76, pelos diversos fatores que nela se encontram expressamente elencados, o que denota ter sido editada com base em elementos técnicos devidamente investigados, admite a **“inevitabilidade” da quebra em até 5% (cinco por cento), no caso de mercadorias transportadas a granel, por via marítima.** Essa tolerância veio a ser novamente admitida em 1991, com a edição da IN SRF n° 113.

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO N° : 119.872  
ACÓRDÃO N° : 302-34.677

A outra norma mencionada – IN SRF 095/84, tratando exclusivamente da exigência do **imposto de importação** sobre igual evento – quebra de mercadoria transportada a granel, por via marítima, sem indicar respaldo algum em qualquer elemento técnico de pesquisa, fixa limite de tolerância para quebra em apenas 1% (um por cento), em relação a granéis sólidos e 0,5% (meio por cento) para granéis líquidos.

É relevante destacar que nenhuma das normas citadas foi revogada, pelo menos ao tempo da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária que aqui se trata, coexistindo, portanto, no mundo jurídico de então.

Torna-se claro que a primeira norma (IN-SRF 012/76) foi instituída, segundo o fecho resolutivo, para excluir a responsabilidade dos transportadores marítimos para efeito de aplicação de penalidades. Já a segunda (IN – SRF 095/84) definiu a tolerância para fins de exigência tributária.

Aos julgadores, no caso este Conselho de Contribuintes, cabe avaliar a questão essencialmente técnica inserida no contexto das normas, ou que deveria estar inserida nas mesmas, para decidir, finalmente, se existe ou não a responsabilidade tributária do contribuinte, tanto no que diz respeito aos tributos quanto às penalidades.

Indispensável, na solução do questionamento que ora se nos apresenta, observamos, atentamente, o que existe de diferente e altamente relevante nas citadas normas. Para tanto, vamos nos aprofundar um pouco mais na sua análise, individualmente.

A IN-SRF 012/76 reconhece, expressamente, a “INEVITABILIDADE” da diminuição de peso, em índices oscilantes, da mercadoria transportada a granel, por via marítima, em relação ao total manifestado, que resulta dos seguintes fatores nela alinhados:

- forma de apresentação da mercadoria;
- condições estruturais dos veículos transportadores;
- peculiaridades dos meios operacionais de descarregamento; e
- fatores da natureza (ressecamentos ou volatilização).

A existência desses fatores, que indicam serem resultantes de estudos técnicos da situação reinante à época, levaram a Autoridade Administrativa, o então Secretário da Receita Federal, a fixar em 5% (cinco por cento) o percentual de perda (limite de tolerância) admissível para esse tipo de transporte de mercadoria. Está dito, expressamente na norma, que tal situação é INEVITÁVEL!

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 119.872  
ACÓRDÃO Nº : 302-34.677

A IN-SRF 095/84, por sua vez, sem mencionar que aqueles elementos explicitados na IN anterior deixaram de existir, ou que novos fatores passaram a incidir sobre o mesmo evento, permaneceu reconhecendo a inevitabilidade das quebras, apenas acrescentando mais alguns fatores para fim de estabelecer um novo instituto na apuração dos resultados das descargas desses produtos, qual seja, a COMPENSAÇÃO, a saber:

- *ser freqüente a importação de mercadorias transportadas a granel por um mesmo navio, destinada a dois ou mais importadores com descarga em mais de um porto;*
- *na distribuição dos lotes nem sempre é possível a rigorosa observância das quantidades declaradas nos documentos de importação.*

Em razão desses novos elementos, determinou a referida norma – item 1. – que as respectivas multas impositivas por falta ou acréscimo de mercadorias importadas a granel por mais de um importador, para o mesmo ou mais de um porto de descarga, só serão aplicadas após a apuração global de toda a quantidade descarregada pelo navio, no país.

Isto significa a admissibilidade da compensação das faltas registradas para um importador com os acréscimos destinados a outros, no mesmo ou em portos de descarga distintos.

Com relação à quebra, a nova norma apenas admite a sua inevitabilidade em razão daqueles mesmos fatores alinhados na norma antiga – natureza da mercadoria e condições de transporte.

Portanto, a dispensa da exigência tributária do transportador marítimo, (pela falta de mercadorias nos percentuais estabelecidos nas alíneas “a” e “b” do item 2, da referida IN SRF 095/84, não contém qualquer elemento técnico diferente daqueles alinhados na IN SRF 012/76.

Vemos, assim, que as duas normas são flagrantemente incoerentes no mundo jurídico, apenas no que diz respeito aos percentuais de quebra distintos, toleráveis, mas diferentes, em relação ao tributo e à penalidade.

A IN SRF 012/76 poderia, perfeitamente, pelos mesmos motivos alinhados nas justificativas que concluíram pela inevitabilidade das quebras de granéis até 5% (cinco por cento), dispensar também a exigência de tributos, no mesmo percentual.

Os motivos que levaram o então Secretário da Receita Federal a dispensar a exigência de tributos, pela IN SRF 095/84, nos limites de 1% e 0,5% não foram explicitados nesta norma.

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 119.872  
ACÓRDÃO Nº : 302-34.677

A indagação que se torna indispensável neste caso é: Se por ocasião da edição dessa norma mais recente, aqueles fatores que conduziram à conclusão, pelo órgão normatizante (Secretaria da Receita Federal) da INEVITABILIDADE da quebra de até 5% (cinco por cento) nas mercadorias transportadas a granel, por via marítima, deixaram de existir ou se tornaram menos influentes?

Ao que tudo indica, tais fatores continuaram a existir e na mesma intensidade, uma vez que a norma anterior – IN SRF 012/76 – não foi revogada, nem pela nova norma nem por qualquer outra, continuando a prevalecer o percentual de tolerância de 5% (cinco por cento) para quebras, para os efeitos de aplicação de penalidade.

E como se comportar o Julgador diante de tal incoerência das referidas normas, com relação ao percentual de tolerância – INEVITABILIDADE DAS QUEBRAS? Como admitir-se que determinados fatos são considerados inevitáveis até 5% para aplicação de multas mas somente até 1% para efeito de cobrança de tributos ?

O bom senso e a coerência nos levam a admitir que, em ambos os casos, tanto para multas quanto para tributos, deve ser considerado o percentual limítrofe mais favorável ao transportador, ou seja, aquele fixado na IN SRF 012/76, uma vez que a nova norma não revogou a anterior, permitindo, implicitamente, que as penalidades sejam dispensadas até o limite de 5%, o que significa admitir, também implicitamente, que referido percentual é acertado, a partir dos elementos técnicos pesquisados e alinhados na norma mais antiga.

Diante de tais elementos, sendo certo que o percentual de tolerância de 5% (cinco por cento) estabelecido pela IN SRF 012/76 em virtude do reconhecimento da INEVITABILIDADE da quebra de mercadorias transportadas a granel, por via marítima, continua sendo admitido pela própria Secretaria da Receita Federal, não vejo como manter a responsabilidade do transportador, no presente caso, se a quebra situou-se abaixo desse limite, tanto para efeito de aplicação de penalidade quanto para exigência do tributo lançado.

O Regulamento Aduaneiro, em seu art. 478, com matriz legal no art. 60, parágrafo único, do Decreto-lei nº 37/66 estabelece, expressamente, que “A responsabilidade pelos tributos apurados em relação a avaria ou extravio de mercadoria será de quem lhe deu causa...”. (grifei)

Ora, se a própria Administração, no caso a Secretaria da Receita Federal, admite que a quebra de mercadoria transportada a granel, por via marítima, até o limite de 5% (cinco por cento) é considerada INEVITÁVEL, não há como, obviamente, admitir este Julgador que para efeito de exigência tributária tal



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO N° : 119.872  
ACÓRDÃO N° : 302-34.677

INEVITABILIDADE deve ser reduzida para apenas 1% (um por cento) do manifestado.

A “inevitabilidade” da falta (ou quebra), como é certo, significa, no presente caso, que o transportador NÃO DEU CAUSA ao respectivo evento.

Atrevo-me a afirmar que, se a fiscalização; os I. Julgadores *a quo*, assim como os I. Pares deste Colegiado, vêm reconhecendo, em diversos outros processos semelhantes que por aqui já transitaram, que ocorre a INEVITABILIDADE da quebra em até 5% (cinco por cento), mandando excluir a penalidade aplicada, não pode haver a mínima coerência, nem tampouco legalidade, em mudarem, às vezes na mesma decisão, o referido percentual de INEVITABILIDADE de quebra, para efeito de exigência do imposto, fixando-o em apenas 1% (um por cento). Isto nada mais é que ato de obediência cega às disposições da IN SRF-095/84, com o que não posso pactuar.

Deve ser destacado e sempre lembrado que este Colegiado não deve prender-se, incondicionalmente, ao que mandam tais atos normativos expedidos pela Secretaria da Receita Federal, mas sim, quando possível, aproveitar os elementos técnicos que neles podem estar contidos para dar solução aos litígios sob exame.

No presente caso resta claro, seja pelos fatores explicitados na IN SRF 012/76, não revogada, seja pela ausência de outros elementos contraditórios na fundamentação da IN SRF 095/84, que a própria Secretaria da Receita Federal reconhece a INEVITABILIDADE da quebra de mercadorias transportadas a granel, por via marítima, até o limite de 5% (cinco por cento), independentemente de fixar este ou aquele percentual para fins de exclusão de tributos e penalidades.

Este é o elemento chave e relevante a ser levado em consideração para alcançarmos a melhor decisão para o presente litígio.

E não é demais lembrar que um evento **INEVITÁVEL** está inquestionavelmente relacionado à ocorrência de um **CASO FORTUITO** ou **FORÇA MAIOR**. Daí inexistir a responsabilidade, não só infracional, como também **tributária** do transportador ou seu representante legal, nestes casos de **quebra inevitável ou natural**.

Nesta mesma linha vêm decidindo os nossos mais altos Tribunais de Justiça, como são os casos que a seguir citamos, dentre vários outros:

**S.T.J. – RE N° 38.499-0 – RIO DE JANEIRO (93.0024813-8)**



RECURSO N° : 119.872  
ACÓRDÃO N° : 302-34.677

***“Tributário. Imposto de Importação. Transporte Marítimo de Produto à Granel. Quebra. Responsabilidade Tributária. Decreto-lei n° 37/66 (art. 48, 60, parágrafo único, e 169). Lei n° 6.562/78 (art. 2°). Instrução Normativa 12/76. Secretaria da Receita Federal.***

***1. À palma de transporte de produtos à granel, mantendo-se a quebra dentro do limite admitido como natural pelas autoridades fiscais, presumida a ausência de culpa do transportador, incorre a responsabilidade para o recolhimento do tributo na importação.***

***2. No caso, não superando a quebra os 5% previstos como naturais, de logo, descabendo o pagamento da indenização cogitada no Parágrafo único, art. 60, Dec.lei 37/66, as mesmas razões que justificam o reconhecimento da dispensa da multa, também, não se tenha como exigível o pagamento do tributo. Na falta superior ao percentual aludido, somente o excesso poderá ser tributado.***

***3. Recurso provido”***

(decisão unânime – Primeira Turma - 05/04/1995).

-----  
S.T.J. – RE 64.067-DF (95/0018974-7)

***“TRIBUTÁRIO - IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO - MERCADORIAS A GRANEL - TRANSPORTE MARÍTIMO - QUEBRA - RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA - AUSÊNCIA DE CULPA - MULTA DISPENSÁVEL - CORREÇÃO MONETÁRIA - INCIDÊNCIA - JUROS DE MORA - DECRETO-LEI 37/66 (ARTS. 48, 60, PARÁGRAFO ÚNICO E 169) - LEI 6.562/78 (ART. 2°) - PRECEDENTES.***

***- Nos casos de mercadorias importadas do exterior a granel, por via marítima, não superando a quebra os 5% estipulados como limite, não ocorrendo culpa do transportador, dispensável a multa, assim como inexigível o pagamento do tributo.  
.....”***

(decisão unânime – Segunda Turma - 20/08/1998)

-----  


RECURSO N° : 119.872  
ACÓRDÃO N° : 302-34.677

S.T.J. - RE 169.418 - SP (98/0023062-9)

**“TRIBUTÁRIO - IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO -  
MERCADORIA TRANSPORTADA A GRANEL - QUEBRA -  
DECRETO-LEI 37/66 - LEI 6.562/78 - INSTRUÇÃO  
NORMATIVA 12/76 - SRF.**

*1. No transporte de mercadoria importada a granel, se a quebra corresponde aos limites admitidos pelo Fisco, não há como falar em responsabilidade tributária. Precedente do Superior Tribunal de Justiça.”*

(decisão unânime - Primeira Turma - 20/04/1999)

-----

Vê-se, voltando ao caso específico dos autos, que a falta ou quebra apurada foi da ordem de **0,88%**, em relação ao total manifestado.

Sendo assim, seja pela aplicação da IN SRF n° 012/76 ou pela observância da IN SRF 095/84, em qualquer caso é evidente que está dispensada a exigência, não só da penalidade como também do tributo, o que torna completamente insubsistente o Auto de Infração em questão.

Tal fato, por si só, já é suficiente o bastante para dar-se provimento ao Recurso Voluntário aqui em exame.

Não obstante, por amor à discussão, enfrento o último dos argumentos desenvolvidos pela ora Recorrente, também atacado pelo Insigne Relator, qual seja:

**4 - RECOLHIMENTO TOTAL DOS TRIBUTOS PELO IMPORTADOR.**

É verdadeira a alegação da Suplicante de que quando o desembaraço aduaneiro de mercadorias é realizado na modalidade “antecipado”, os tributos são recolhidos previamente, em sua totalidade.

Pode-se afirmar, com toda a certeza, que o recolhimento dos tributos, quando devidos (ressalvados os casos de isenção e não incidência), são recolhidos simultaneamente ao registro das respectivas Declarações de Importação (DIs), seja o despacho de natureza antecipada ou não.

Assim acontecendo, sempre que houver, efetivamente, a incidência tributária, em se tratando de cobrança (lançamento) efetuada contra terceiros apontados

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 119.872  
ACÓRDÃO Nº : 302-34.677

como responsáveis, ou responsáveis solidários, como é o caso do transportador, em se tratando de falta de mercadoria importada, apurada na descarga, necessário se torna, inquestionavelmente, a apuração do real e exato **prejuízo sofrido pela Fazenda Nacional**, em decorrência do evento apontado.

Isto porque, como é amplamente sabido, tal responsabilidade é de caráter **exclusivamente indenizatório**, decorrendo das disposições do Art. 60, parágrafo único, do Decreto-lei nº 37/66, que estabelece, *in verbis*:

“Art. 60 - .....

**Parágrafo único – O dano ou avaria e o extravio serão apurados em processo, na forma e condições que prescrever o regulamento, cabendo ao responsável, assim reconhecido pela autoridade aduaneira, indenizar a Fazenda Nacional do valor dos tributos que, em consequência, deixarem de ser recolhidos.”**

(meus os grifos e destaques).

Como se observa, a lei é clara, precisa, factual. Havendo **prejuízo para a Fazenda Nacional**, em decorrência do **não recolhimento do tributo devido**, em virtude do **dano ou avaria e o extravio** de mercadoria, apurado em processo regulamentar, caberá ao responsável, assim reconhecido pela **autoridade aduaneira**, **INDENIZAR** a mesma Fazenda Nacional desse prejuízo.

A lei não admite, neste caso, a pura e simples **presunção** de prejuízo, sob a condicionante de que a Fazenda Nacional venha, a qualquer tempo, restituir o tributo recolhido, indevidamente, pelo importador, na proporção do dano ou avaria ou falta da mercadoria.

Nestes casos, de antecipação do recolhimento do tributo devido, o **prejuízo** somente se configurará se, e **somente se**, a Fazenda Nacional vier a efetuar a mencionada **restituição** do valor pago indevidamente. Aí sim, estará configurado e devidamente comprovado o **prejuízo indenizável**, que deve ser cobrando daquele que tenha sido, efetivamente, apurado responsável.

Tem-se conhecimento de inúmeros casos semelhantes em que os importadores, em se tratando de valores considerados pequenos e procurando evitar outros gastos, até maiores, propiciados com a morosidade que a máquina burocrática da administração lhes impõe, deixam de buscar seus direitos, ou seja, as restituições devidas.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO N° : 119.872  
ACÓRDÃO N° : 302-34.677

E, como também é sabido, em nenhum caso a Fazenda Nacional promove, espontaneamente, tais restituições de tributos pagos indevidamente.

Neste passo, tem-se como certo que uma suposta **indenização** realizada pelo responsável, de um suposto prejuízo decorrente de um dano ou avaria ou extravio de mercadoria pode representar, na verdade, um pagamento em duplicidade à Fazenda Nacional - *bis in idem*, o que também é uma ilegalidade.

Portanto, entendo inaceitáveis as considerações de que, “se o importador pagou o tributo indevidamente em decorrência do não recebimento da mercadoria, esse tributo não pertence ao Fisco e pode ser restituído a qualquer momento”, para os fins de justificar uma cobrança, também antecipada, do mesmo tributo junto a terceiros responsáveis, sob o manto do ressarcimento obrigatório de **prejuízo indenizável**.

O processo administrativo de determinação e exigência dos créditos tributários da União obedece às determinações estampadas no Decreto n° 70.235/72, o qual estabelece, em seu artigo 9°, com a redação dada pelo art. 1°, da Lei n° 8.748/93, que tais exigências, formalizadas em autos de infração ou notificações de lançamento, deverão estar instruídos **com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito**.

Portanto, em se tratando de um processo de natureza, essencialmente, **indenizatória**, não é bastante que esteja comprovado nos autos o fato infracional no aspecto aduaneiro, que é o dano ou avaria ou falta de mercadoria.

É indispensável, certamente, que também se comprove o evento motivador do pleito de indenização, ou seja, o **fato gerador do prejuízo sofrido pela Fazenda Nacional** que, neste caso, se assenta na comprovação da efetiva restituição do tributo pago indevidamente pelo importador.

Esta comprovação não foi carreada para os autos, como deveria ter sido feito, pela repartição autuante e, sendo assim, também não se sustenta a ação fiscal de que se trata, por este outro aspecto.

Em razão do acima exposto e por tudo o mais que dos autos consta, quanto ao mérito, voto no sentido de dar provimento ao Recurso Voluntário aqui em exame,

Sala das Sessões, 20 de março de 2001

  
PAULO ROBERTO CUCCO ANTUNES – Relator Designado

RECURSO Nº : 119.872  
ACÓRDÃO Nº : 302-34.677

## VOTO VENCIDO

### PRELIMINARMENTE.

Desde logo enfrentando a preliminar argüida pela Recorrente, inicio por recordar que o Poder Executivo Federal fez publicar o DL 37/66, onde, no art. 32, com a redação dada pelo DL 2.472/88, se estabelece que o representante no país do transportador estrangeiro é responsável solidário pelo imposto de importação.

Ora, o que resta saber, no âmbito do que aqui se examina, é se na abrangência do significado da palavra "representante" insere-se o conceito de agente marítimo.

Como a este órgão colegiado cabe, no âmbito da Administração, dizer o Direito aplicável ao caso concreto, não pode se perseguir outro se não o significado técnico - jurídico de determinado vocábulo, quando a determinação da abrangência do mesmo é necessária para a composição adequada de determinada lide.

Sendo assim, quanto ao significado da palavra representante, do art. 74, inciso I, do Código Civil, infere-se que o representante é aquele que tem o poder de praticar atos jurídicos em nome e no interesse do representado.

No âmbito comercial, ou melhor dizendo, do comércio exterior, a representação é a voluntária ou convencional, ou seja, aquela que nasce do contrato de mandato com representação, no qual o contratado, o representante, age com o fito de ajudar o representado na gestão ou defesa de seus interesses.

O agente marítimo, no desempenho de suas funções, age no interesse próprio, remunerando-se ab viabilizar o transporte das mercadorias dos seus clientes. Ressalte-se que no desenvolvimento de suas atividades, o agente marítimo, normalmente, pode relacionar-se, simultaneamente, com vários transportadores, a fim de otimizar seus resultados. Tal fato, por conseguinte, não permite que ele defenda, como regra geral, o interesse deste ou daquele transportador, pois muitas vezes, o interesse deste ou daquele, não é a opção de transporte mais adequada para o seu cliente, ou mesmo, mais lucrativa para ele próprio.

Talvez por isso, pelo que expusemos acima, a Súmula nº 192 do extinto Tribunal Federal de Recursos, firme o entendimento de que o *agente marítimo, quando no exercício exclusivo das atribuições próprias, não é considerado responsável tributário, nem se equipara ao transportador para efeitos do Decreto-lei nº 37, de 1966.*

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO N° : 119.872  
ACÓRDÃO N° : 302-34.677

Aqui, é imperioso ressaltar que a aplicação da essência do julgado supracitado, não se altera com a modificação introduzida no texto do art. 32 do DL 37/66 pelo DL 2.472/88, ou seja, o estabelecimento do representante no país do transportador estrangeiro como responsável solidário pelo imposto de importação. Isto porque, como vimos acima, o agente marítimo, no desempenho de suas funções não é, necessariamente, representante do transportador.

Desta forma, se foi intenção do legislador tornar o agente marítimo responsável solidário pelo imposto de importação, algo que entendo necessário, dada as características operacionais do comércio exterior, o fato é, que por um deslize técnico, não logrou êxito em seu intento.

Por outro lado, como em sede de direito tributário impera o princípio da estrita legalidade, e mais, a necessidade de se interpretar literalmente a norma tributária, não há como no caso em exame, fazer estar no pólo processual passivo pessoa diversa daquela que a lei impõe que esteja.

É preciso ainda ressaltar, tendo em vista o princípio da legalidade, que qualquer outro instrumento obrigacional tendo como partes o agente marítimo e a Administração, como, por exemplo, um termo de responsabilidade estabelecendo o compromisso do agente marítimo ressarcir o Fisco na hipótese de falta de mercadoria, não pode, juridicamente, substituir a exigência legal de existência de um contrato de representação para fazer nascer aquela obrigação por parte do agente marítimo.

Entendo que sobre esse tema, vale ressaltar, que se Administração acha relevante trazer o agente marítimo à condição de responsável tributário solidário, que proponha a modificação da lei, e não a aplique de modo distorcido.

Em face do exposto, voto pelo acolhimento da preliminar de ilegitimidade passiva do agente marítimo.

#### NO MÉRITO

#### QUANTO AO ERRO NA MENSURAÇÃO DO TOTAL SOBRE O QUAL DEVERIA INCIDIR O IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO.

Quanto este aspecto do exame da lide trazida a exame deste Colegiado, devo esclarecer que, desde que propus a diligência da qual decorreu a Resolução 302-0.925, modifiquei meu entendimento sobre a matéria, razão pela qual não tomarei conhecimento do laudo produzido em função daquela resolução.

Os motivos desta mudança, são os que se seguem.

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO N° : 119.872  
ACÓRDÃO N° : 302-34.677

Entendo que a adequada abordagem do cerne desta questão, requer a prévia consolidação do entendimento sobre a razão da existência de uma faixa de tolerância para quebras, bem como sobre a razão destas faixas serem distintas para o caso de aplicação de multa e exigência de impostos.

Assim, de início, devo dizer que não há como confundir as distintas intenções da Administração com as publicações das IN SRF n° 113/91 e 95/84. Com a primeira, considerando as perdas naturais que podem ocorrer no transporte de granel sólido, o Administrador procurou criar um limite dentro do qual, mesmo apurando-se falta de mercadoria importada, não estaria o agente causador da falta, no caso o transportador internacional, cometendo infração, pois, na hipótese, presume-se que ele não contribui com culpa ou dolo para ocorrência do fato. Já na IN SRF 95/84, ocorrido o fato gerador e constatada a falta da mercadoria declarada, o Administrador diz inexigível do responsável pelo tributo, também o transportador internacional, o correspondente valor do imposto de importação.

Quanto à aparente incoerência na determinação de diferentes limites de tolerâncias nas IN SRF 113/91 e 95/84, 5 e 1%, respectivamente, entendo que tal aparência não resiste a um exame mais detalhado da questão, uma vez que a IN SRF 113/91, por ensejar a imposição de sanção, pode e deve estabelecer uma tolerância mais ampla ao contribuinte. Já no caso da IN SRF 95/84, por ser norma que torna inexigível o pagamento de valor de imposto devido, ou seja, por estabelecer limite para ato de disponibilidade de bem público, é esperado que nele se encontre uma tolerância de falta de material menor do que aquela estabelecida na hipótese da IN SRF 113/91.

Ressalte-se ainda que também nada há de incoerente no fato de a Administração entender que é inevitável ou natural a perda de mercadoria em operações de descarga/carga de granel e ainda assim exigir multa e tributos. Ora, a perda em um processo, ainda que inevitável, é sempre passível de ser reduzida, e se o Fisco constata, após a devida pesquisa, que essa perda se dá em determinada faixa percentual, nada mais correto que exija, em nome da coletividade, o que é devido por perda que se constate fora da faixa entendida como tolerável. Se assim não fizesse, estaria estimulando a ineficiência da atividade portuária e o aumento do tão falado "Custo Brasil", sem falar, que deixaria de agir voltado para o interesse público, ferindo assim um dos princípios constitucionais que norteiam a atividade da Administração Pública.

Dito o que havia por ser dito, adentro no cerne da questão ora sob exame, ressaltando que a possibilidade da conferência final de manifesto realizada pela descarga global, conforme art. 477, do RA, deve ter sua aplicação regulamentada, ainda como disposto no citado artigo, de acordo as normas da própria SRF. Ocorre que, tal norma, a IN SRF n° 095/84, só prevê a apuração do percentual de quebra tolerável em função da quantidade global de mercadoria descarregada pelo navio no

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 119.872  
ACÓRDÃO Nº : 302-34.677

caso de aplicação de multa, conforme ressalta o item 1 da IN citada, a seguir transcrito:

*1. As multas, de qualquer natureza, previstas na legislação de regência, imponíveis por falta ou acréscimo de mercadorias importadas só serão aplicadas, no caso de importação a granel feita por mais de um importador, para um mesmo ou mais de um porto de descarga, depois de feita a apuração global de toda a quantidade descarregada pelo navio, no País. "*

Tal especificidade de procedimento, dando um tratamento mais benéfico ao contribuinte somente em relação à aplicação de sanção, como já vimos, possui amplo respaldo jurídico.

No caso específico sob exame, como o percentual de quebra oficialmente apurado já não enseja a aplicação de multa, não há porque se falar em apuração tendo como referência a quantidade total descarregada pelo navio.

Note que aqui, como nos demais casos em que o fiscal aduaneiro, servidor público, é chamado a agir, por estar obrigado a se ater ao princípio da estrita legalidade, não pode ele agir além do que a norma estabelece, ou seja, dispensar o tributo com base em uma apuração global da descarga efetuada, quando o universo da norma jurídica aduaneira - tributária só admite tal conduta no caso de aplicação de multa, pois caso assim procedesse estaria sujeito à responsabilidade administrativa, cível e criminal.

**DA ALEGAÇÃO DE QUE OS IMPOSTOS DEVIDOS JÁ HAVIAM SIDO RECOLHIDOS.**

Não é expressão dos fatos a afirmação da recorrente de que os impostos devidos já haviam sido recolhidos.

A realidade é que quem pagou o imposto foi o importador, o qual não recebeu a quantidade do material tido como faltante. Assim, o que o importador pagou foi indevido, não pertencendo ao fisco, podendo ser, a qualquer momento, restituído ao importador.

Em realidade, o imposto devido é este que se examina, ou seja, o decorrente da falta, que, como se verifica das normas tributárias competentes, deve ser arcado por quem deu causa à falta.

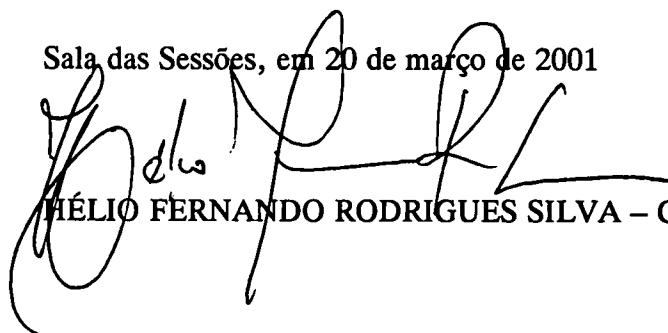
MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO N° : 119.872  
ACÓRDÃO N° : 302-34.679

Em face do exposto, tomo conhecimento do recurso, para, no mérito,  
negar-lhe provimento.

Assim é o voto.

Sala das Sessões, em 20 de março de 2001



HÉLIO FERNANDO RODRIGUES SILVA – Conselheiro



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
2ª CÂMARA

Processo nº: 10711.007896/95-84  
Recurso n.º: 119.872

TERMO DE INTIMAÇÃO

Em cumprimento ao disposto no parágrafo 2º do artigo 44 do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes, fica o Sr. Procurador Representante da Fazenda Nacional junto à 2ª Câmara, intimado a tomar ciência do Acórdão n.º 302-34.677.

Brasília-DF, 27/08/01

~~MF - 3.º Conselho de Contribuintes~~

Henrique Prado Megda  
Presidente da 2.ª Câmara

Ciente em:

A PFN / Fortaleza PE.  
MINISTÉRIO DA FAZENDA  
3º CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
EM. 10 / 03 / 2004

Jorival Pereira Lopes  
Mat. 0091504

Ciente, em 30/03/2004

Pedro Valtor Leal  
Procurador da Fazenda Nacional