



R.P. 303.286/2000

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

PROCESSO Nº : 10821.000456/98-65  
SESSÃO DE : 20 de junho de 2000  
ACÓRDÃO Nº : 303-29.332  
RECURSO Nº : 120.647  
RECORRENTE : PETRÓLEO BRASILEIRO S/A - PETROBRÁS  
RECORRIDA : DRJ/SÃO PAULO/SP

CONFERÊNCIA FINAL DE MANIFESTO.

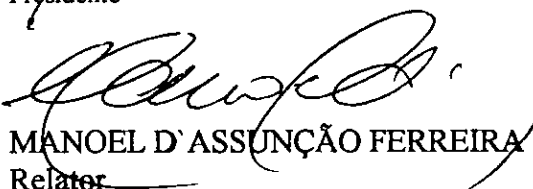
Quebra natural dentro do limite de 5% (cinco por cento), previsto na IN 012/76 da SRF, cabível também para efeitos de exclusão da cobrança do Imposto de Importação. Precedentes desta Câmara.  
RECURSO PROVIDO.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso, na forma do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Zenaldo Loibman, José Fernandes do Nascimento e João Holanda Costa.

Brasília-DF, em 20 de junho de 2000

  
JOÃO HOLANDA COSTA  
Presidente

  
MANOEL D'ASSUNÇÃO FERREIRA GOMES  
Relator

13 DEZ 2000

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: ANELISE DAUDT PRIETO, NILTON LUIZ BARTOLI e IRINEU BIANCHI. Ausente o Conselheiro SÉRGIO SILVEIRA MELO.

RECURSO Nº : 120.647  
ACÓRDÃO Nº : 303-29.332  
RECORRENTE : PETRÓLEO BRASILEIRO S/A - PETROBRÁS  
RECORRIDA : DRJ/SÃO PAULO/SP  
RELATOR(A) : MANOEL D'ASSUNÇÃO FERREIRA GOMES

## RELATÓRIO

O presente processo trata do Auto de Infração (fls.01/02), lavrado em 23/07/98, em que se exige do contribuinte o recolhimento do crédito tributário no valor de R\$ 19.241,27, a título de Imposto de Importação, em face dos seguintes fatos apurados: conforme manifesto de carga e conhecimentos de transporte apresentados, a carga embarcada era de 104.658.838 Kg, tendo sido descarregada e quantificada em 102.973.759 Kg, apurando-se, portanto, uma falta de 1.685.079 Kg ou 1,61007%; no entanto, conforme artigo 483 e seu parágrafo único do RA/85, combinados com a alínea "a" do item 2 da IN/SRF 095/84, que exigem o pagamento de tributos somente sobre o que exceder a 0,5% da falta; logo, a base de cálculo deste AI corresponde a 1,11007% do total manifestado, ou seja, 1.161.785 Kg.

Tempestivamente, o contribuinte apresentou sua Impugnação (fls.25/30), anexando o documento de fls.31, alegando, em síntese, que seja julgado improcedente o AI porque a parte da mercadoria excedente não ultrapassa o limite estabelecido pela IN SRF no. 95/84 e, ainda que ultrapassasse, estaria dentro dos 5% (cinco por cento) de tolerância utilizados quando da importação de graneis líquidos e aceitos pelo Terceiro Conselho de Contribuintes, conforme remansosa jurisprudência a esse respeito.

Em 06/10/99, o lançamento foi julgado procedente (fls.35/38):

### **"CONFERÊNCIA FINAL DE MANIFESTO**

*O transportador marítimo é responsável pela falta na descarga de mercadoria manifestada a granel.*

### **LANÇAMENTO PROCEDENTE"**

Fundamenta o Sr. Dr. Delegado que:

- 1- a distinção de uma percentagem menor para efeito de exigência do pagamento do tributo (0,5%) em relação aos 5% para efeito de cobrança de multa se justifica pela natureza acessória desta última;
- 2- o acórdão da Câmara Superior de Recursos Fiscais, apresentado pela própria impugnante, determina que : "as faltas não superiores a 5% do

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 120.647  
ACÓRDÃO Nº : 303-29.332

*total manifestado excluem a responsabilidade do transportador quanto à multa mas não quanto ao Imposto de Importação”;*

- 3- ocorre que, no presente caso, não houve aplicação de qualquer multa e sim tão somente a exigência quanto ao II.

Tempestivamente, o contribuinte interpôs seu Recurso Voluntário (fls.45/66), anexando os documentos de fls. 67/82, em que alega, em síntese, que:

- 1- segundo a IN no. 12/76, não há imposição de penalidade se a perda não for superior a 5%, considerando tais perdas como inevitáveis, dentro do conceito jurídico de força maior ou caso fortuito;
- 2- desde já, requer a recorrente que seja deferida prova pericial para comprovação de que a perda inevitável pode ser considerada acima de 5 %;
- 3- é inconstitucional o DL no. 37/66 por não ser decreto-lei veículo de criação e majoração de tributos;
- 4- todas as disposições do Decreto 91.030/85 que elegem fato ilícito como fato gerador de imposto são ilegais, por manifesta contrariedade aos ditames do art. 3º do CTN;
- 5- todos os indícios levam a crer que a autoridade fiscal baseou-se unicamente nas informações de descarga fornecidas, sem que tivesse procedido à competente vistoria, tal como determina a lei, notificando ou convidando a Recorrente para acompanhá-la;
- 6- não há que se falar na cobrança do tributo ora perseguido e multas, uma vez que a Recorrente, nem dolosa nem culposamente atentou contra os interesses arrecadatários do ente tributante;
- 7- está incorreto o critério utilizado pela autoridade fiscal quando aplica aos cálculos a taxa do dólar e a alíquota vigentes à data da notificação. O art. 144 do CTN é claro ao dispor que o lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente revogada;
- 8- finalmente, em acórdão recentemente proferido pelo E. Tribunal Regional Federal da 3ª Região, nos autos da Apelação cível no. 96.03.003861-0 SP, em são partes as mesmas do caso vertente, no

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 120.647  
ACÓRDÃO Nº : 303-29.332

qual se analisa a quebra natural e restou decidido que o limite previsto é de 5% para a perda natural.

É o relatório.

RECURSO Nº : 120.647  
ACÓRDÃO Nº : 303-29.332

### VOTO

Trata-se de falta de mercadoria a granel apurada em Conferência Final de Manifesto, em razão da quebra natural decorrente do transporte.

A matéria objeto do recurso ora em exame já encontra-se pacificada na jurisprudência deste Conselho, uma vez que, em diversas decisões, entendeu-se que não caracteriza falta de mercadoria, nem tampouco responsabilidade tributária do transportador as diferenças eventualmente apuradas que não ultrapassem o limite percentual de 5% (cinco por cento), conforme previsão da Instrução Normativa 12/76.

Como alegado pela Recorrente, esse mínimo de quebra constitui um fato natural e inevitável, e, portanto, inimputável ao transportador.

Quanto ao argumento de que tal limite de 5% só caberia para efeitos de exclusão de penalidades, as decisões abaixo mencionadas estendem a exclusão de responsabilidade tributária também para efeitos de recolhimento do Imposto de Importação quando a diferença apurada não ultrapassar o limite referido, considerado pelo INT – Instituto de Tecnologia Nacional – como sendo a margem de erro a ser considerada quando tratar-se de transporte a granel.

### CONFERÊNCIA FINAL DE MANIFESTO

ACÓRDÃO 302-32683

Conferência Final de Manifesto Falta de mercadoria transportada a granel por via marítima. Respeitado o limite de tolerância de 5% estipulado pela IN 012/76 da SRF. Falta considerada inevitável e natural. Recurso provido.

FALTA DE MERCADORIA

ACÓRDÃO 302-32637

Conferência Final de Manifesto. Falta de mercadoria transportada a granel dentro do percentual de 5% estipulado pela IN SRF 012/76. Estaria o transportador isento do pagamento do tributo pela evidência de Quebra Natural. Recurso provido.

RECURSO Nº : 120.647  
ACÓRDÃO Nº : 303-29.332

ACÓRDÃO 302-33824  
REDUÇÃO ALADI – CERTIFICADO DE ORIGEM. Não configura perda do benefício o erro de digitação na Fatura Comercial, indicando data de sua emissão posterior a do Certificado de Origem, devidamente atestado pelo órgão emissor do mesmo Certificado. ACRÉSCIMO DE GRANEL INFERIOR A 1% - ARQUEAÇÃO. Segundo o Instituto Nacional de Tecnologia (INT) no processo de mensuração da descarga intitulado Arqueação de Calados, deve-se considerar uma margem de erro da ordem de 5% de resultado apurado. Não caracterizado, neste caso, o acréscimo de mercadoria a Granel passível de exigência tributária. Recurso provido.

#### QUEBRA - LIMITE DE TOLERÂNCIA

ACÓRDÃO 302-32552  
Conferência Final de Manifesto. Quebra natural dentro do limite de 5% (cinco por cento). Precedentes desta Câmara. Recurso provido.

ACÓRDÃO 302-32534  
Conferência Final de Manifesto. Quebra natural. Extensão da franquia de 5% (cinco por cento) previsto na IN 012/76 da SRF, para efeitos de exclusão da cobrança do Imposto de Importação. (grifo nosso)

Em face do exposto, conheço do recurso por tempestivo, para no mérito, dar-lhe provimento.

Sala das Sessões, em 20 de junho de 2000.

  
MANOEL D'ASSUNÇÃO FERREIRA GOMES - Relator

RECURSO Nº : 120.647  
ACÓRDÃO Nº : 303-29.332

## DECLARAÇÃO DE VOTO

Preliminarmente, cabe-me registrar o brilhante voto proferido pelo eminente Conselheiro Manoel D'Assunção Ferreira Gomes, entretanto, discordo do entendimento apresentado pelo nobre Relator, pelos fundamentos que apresentarei a seguir.

A presente ação fiscal trata da cobrança do Imposto sobre a Importação – II, tendo em vista as perdas ocorridas na descarga de granéis além do limite estabelecido no item 2 da IN-SRF nº 95/84, o Secretário da Receita Federal.

Para um melhor entendimento da matéria abordarei, a seguir, o tratamento dado pela legislação aduaneira tanto ao imposto sobre a importação - II quanto a multa cobrada em decorrência de perdas apuradas na descarga de granéis mediante o confronto do documento de descarga com o manifesto da carga correspondente.

### PERCENTUAIS DE PERDAS ADMITIDOS


#### 1) Para Exclusão de Responsabilidade em Relação à Multa

A matriz legal que serviu de base para fixação dos percentuais de tolerância para fins de exclusão da responsabilidade tributária em casos de perdas de mercadorias, sob controle aduaneiro, foi o art. 10 do Decreto-Lei nº 2.472/88, a seguir transcrito:

*“Art. 10 - O regulamento fixará os percentuais de tolerância para exclusão da responsabilidade tributária em casos de perda de mercadoria em operação, sobre controle aduaneiro, de transporte, carga e descarga, armazenagem, industrialização ou qualquer manipulação.”*

Ao regulamentar o referido dispositivo, o § 1º, do art. 521 do RA, com redação dada pelo art. 7º do Decreto nº 98.097/89, dispõe que *“a Secretaria da Receita Federal fixará os limites percentuais para efeito da aplicação do disposto no inciso II, alínea “d”, deste artigo, para exclusão de responsabilidade do transportador, no caso de transporte de mercadoria a granel, considerando os diferentes tipos de mercadoria, os meios de transporte e as condições operacionais no local de descarga.”*

7



RECURSO Nº : 120.647  
ACÓRDÃO Nº : 303-29.332

Por sua vez, através da IN-SRF n.º 113/91, o Secretário da Receita Federal estabeleceu que “o limite para exclusão de responsabilidade do transportador, para efeito de aplicação no artigo 521, inciso II, alínea “d”, do Regulamento Aduaneiro aprovado pelo Decreto n.º 91.030, de 5 de março de 1985, quando verificada diminuição no confronto entre o peso manifestado e o apurado após a descarga, nos casos de mercadoria a granel, fica fixado em 5% (cinco por cento).”

## 2) Para Dispensa do Pagamento dos Tributos

A matriz legal que serviu de base para fixação dos percentuais de tolerância para fins de ocorrência do fato gerador no caso de perda na descarga de mercadoria importada transportada a granel é o § 3º do art. 1º Decreto-Lei n.º 37/66, com redação dada pelo Decreto-Lei n.º 2.472/88, a seguir transcrito:

*“Art. 1º - O Imposto de Importação incide sobre mercadoria estrangeira e tem como fato gerador sua entrada no território nacional:*

.....  
*§ 2º - Para efeito de ocorrência do fato gerador, considerar-se-á entrada no território nacional a mercadoria que constar como tendo sido importada e cuja falta venha a ser apurada pela autoridade administrativa.*


*§ 3º - Para fins de aplicação do disposto no § 2º, o regulamento poderá estabelecer percentuais de tolerância para a falta apurada na importação de graneis que, por sua natureza ou condições de manuseio na descarga, estejam sujeitos a quebra ou decréscimo de quantidade ou peso.”(grifei)*

O referido dispositivo legal, foi regulamentado pelo art. 483 do RA, a seguir transcrito:

*“Art. 483. No caso de falta de mercadoria importada a granel, que se compreenda dentro de percentuais estabelecidos pelo Secretário da Receita Federal, não será exigível do transportador o pagamento dos tributos correspondentes.*

*Parágrafo único. Constatada falta em percentuais mais elevados, os tributos serão pagos pela diferença resultante entre estes percentuais e os estabelecidos.”*

Com fundamento neste artigo, no item 2 da IN-SRF nº 95/84, o Secretário da Receita Federal estabeleceu que “não será exigível do transportador o



RECURSO Nº : 120.647  
ACÓRDÃO Nº : 303-29.332

*pagamento de tributos em razão da falta de mercadoria importada a granel, que se comporte dentro dos seguintes percentuais:*

- a) *0,5% (meio por cento), no caso de granel líquido ou gasoso;*
- b) *1% (um por cento), no caso de granel sólido.”*

### **3) Poder Discricionário da Administração Pública**

A atuação da Administração Pública no exercício da função administrativa é realizada de forma vinculada ou discricionária.

A atuação é vinculada quando a lei estabelece a única solução possível diante de determinada situação de fato, isto é, quando a lei fixa todos os requisitos, cuja existência a Administração deve limitar-se a constatar, sem qualquer margem de apreciação subjetiva (ex.: a atividade de lançamento do crédito tributário).

A atuação é discricionária quando a Administração Pública, diante do caso concreto, tem a possibilidade de apreciá-lo segundo critérios de oportunidade e conveniência e escolher uma dentre duas ou mais soluções, todas válidas para o direito (ex.: quando a lei expressamente confere a Administração, como ocorre no caso do § 3º, do art. 1º do DL nº 37/66, a competência para estabelecer, a seu critério, os percentuais de tolerância para fins de não ocorrência do fato gerador do II, no caso de falta apurada na descarga de granéis importados).

Para Maria Sylvia Zanella Di Pietro (in Direito Administrativo, Editora Atlas, São Paulo –1999, página 202:

*“A distinção entre atos discricionários e atos vinculados tem importância fundamental no que diz respeito ao controle que o Poder Judiciário sobre eles exerce.*

*Com relação aos atos vinculados, não existe restrição, pois, sendo todos os elementos definidos em lei, caberá ao Judiciário examinar, em todos os seus aspectos, a conformidade do ato com a lei, para decretar a sua nulidade se reconhecer que essa conformidade inexistiu.*

*Com relação aos atos discricionários, o controle judicial é possível mas terá que respeitar a discricionariedade administrativa nos limites em que ela é assegurada à Administração Pública pela lei.*

*Isto ocorre precisamente pelo fato de ser a discricionariedade um poder delimitado previamente pelo legislador; este, ao definir determinado ato, intencionalmente deixa um espaço para livre decisão da Administração Pública, legitimando previamente a sua*

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 120.647  
ACÓRDÃO Nº : 303-29.332

*opção; qualquer delas será legal. Daí por que não pode o Poder Judiciário invadir esse espaço reservado, pela lei, ao administrador, pois, caso contrário, estaria substituindo por seus próprios critérios de escolha, a opção legítima feita pela autoridade competente com base em razões de oportunidade e conveniência que ela, melhor do que ninguém, pode decidir diante de cada caso concreto.*

*A rigor, pode-se dizer que, com relação ao ato discricionário, o Judiciário pode apreciar os aspectos da legalidade e verificar se a Administração não ultrapassou os limites da discricionariedade; neste caso, pode o Judiciário invalidar o ato, porque a autoridade ultrapassou o espaço livre deixado pela lei e invadiu o campo da legalidade." (negritei)*

Face o exposto, não procede o argumento de que, pelas mesmas razões que justificam o não pagamento da multa, o mesmo percentual de 5% deve ser observado para o não pagamento do tributo.

Primeiro porque as duas situações são completamente diferentes, pois, uma se refere a não ocorrência do fato gerador do II e a outra diz respeito a exclusão de responsabilidade tributária, além do fato de ambas situações estarem tipificadas em dispositivos diferentes da legislação aduaneira, conforme mencionado anteriormente.

Segundo porque a lei ao estabelecer que a fixação dos índices de tolerância fica a critério da Administração Pública, somente a esta, no exercício do seu poder discricionário, segundo critérios de oportunidade e conveniência, pode estabelecer os índices que entenda serem razoáveis para cada situação fática.

Também é importante destacar que ao estabelecer percentuais menores para dispensa do pagamento dos tributos em relação a exclusão de responsabilidade pela multa aplicável, o Secretário da Receita Federal, a autoridade administrativa detentora da competência para exercício do poder discricionário conferido à Administração Pública, agiu de acordo com os dispositivos legais retro citados e em sintonia com os princípios gerais estabelecidos no CTN, em especial, o inciso IV e § 2.º do art. 108 e o inciso IV do art. 172.

Diante de todo o exposto, conheço do Recurso por tempestivo para, no mérito, negar-lhe provimento.

Sala das Sessões, em 20 de junho de 2000.

  
JOSÉ FERNANDES DO NASCIMENTO - Conselheiro