



MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA.

REES.

Sessão de 29/janeiro de 1991

ACORDÃO N.º 301-26-394

Recurso n.º 111.346 Processo nº 10845-001153/89-19.
Recorrente ODFJELL WESTFAL - LARSEN TANKERS AS & CO. Rep. p/ Agência
Recorrid Marítima Granel Ltda.
DRF - SANTOS - SP.

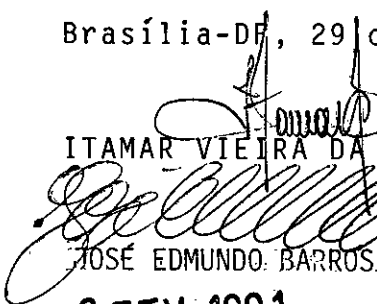
Conferência final de manifesto.

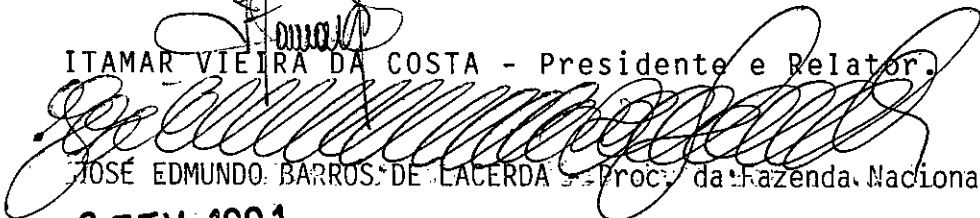
1. Não se considera a isenção ou redução de impostos que beneficie a mercadoria quando apurada sua falta (Art. 481, § 3º do R.A.)
2. Cálculo do imposto. Aplica-se a taxa de câmbio vigente na data do lançamento. Art. 24 do Decreto-lei nº 37/66 e art. 87, II "c", 103 e 107 do R.A.
3. Tratando-se de falta de mercadoria, granel líquido, a tolerância de quebra, se situa em 0,5 (meio por cento) do total manifestado, na forma da IN-SRF 95/84.
4. Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos,

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, negar provimento ao recurso, vencido o Conselheiro Fausto Freitas de Castro Neto, na forma do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

Brasília-DF, 29 de janeiro de 1991.


ITAMAR VIEIRA DA COSTA - Presidente e Relator.


JOSÉ EDMUNDO BARROS DE LACERDA - Proc. da Fazenda Nacional.

VISTO EM
SESSÃO DE: 26 FEV 1991

Participaram, ainda do presente julgamento os seguintes Conselheiros:

MARIA LUCIA SILVA CASTELO BRANCO, FLÁVIO ANTONIO QUEIROGA MENDLOVITZ,
IVAR GAROTTI, JOÃO BAPTISTA MOREIRA, JOSÉ THEODORO MASCARENHAS MENCK.
Ausente o Conselheiro Wlademir Clovis Moreira.

MEFP - TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, 1ª CÂMARA.

RECURSO Nº 111.346 ACÓRDÃO Nº 301-26.394

RECORRENTE: ODFJELL WESTFAL-LARSEN TANKERS AS & CO. Repres. por
AGÊNCIA MARÍTIMA GRANEL LTDA.

RECORRIDA : DRF - SANTOS - SP.

RELATOR : CONSELHEIRO ITAMAR VIEIRA DA COSTA.

R E L A T Ó R I O

Retorna este processo de diligência a DRF/Santos, drterminada por esta Câmara através da Resolução nº 301-457, de 09.11.89 cujo relatório e voto transcrevo e a este incorporo (fls. 118/120):

"RELATÓRIO - Em ato de Conferência Final de Manifesto foi apurada a falta de 95274Kg de ácido ortofosfórico- granel líquido, com teor P 205 de 54, 69%, resultando no peso líquido de 52.105 Kg, já descontada a franquia, de um total de 11.269.679kg transportado pelo navio "SPINANGER" entrado no porto de Santos em 14.08.88.

Em consequência, foi lavrado o auto de infração de fls. 01, através do qual é exigido o crédito tributário de Ncz\$ 3.326,10 (três mil, duzentos e trinta e seis cruzados novos e dez centavos) correspondente ao imposto de importação.

Não se conformando com a exigência fiscal, a autuada apresenta a impugnação de fls. 20/35. Argúi, em preliminar, a improcedência da ação fiscal, sob o argumento de que a medição, da qual resultou a falta, foi realizada nos tanques de terra pelos próprios importadores, após a saída do navio.

No mais, alega em resumo que:

a) o único documento hábil para comprovar se houve ou não diferenças entre o manifestado e o total entregue pelo navio, para efeito de responsabilidade do transportador, é o relatório de ULAGEM;

b) o art. 74 do Decreto nº 91030/85 atribui ao transportador a obrigação de apresentar laudo de quantificação mas que a administração aduaneira vem se negando a aceitá-los;

c) estão incorretos os cálculos para apura-

ção da falta eis que o ácido ortofosfórico só tem valor comercial em seu concentrado que é representado por 54%, em média, do total;

d) não concorda com a taxa de câmbio adotada, pois deveria ser aplicada a taxa do dólar vigente na data da descarga;

e) sendo a mercadoria isenta, a Fazenda Nacional não sofreu prejuízo indenizável. Cita, em abono a sua tese, o voto proferido pelo Ministro Carlos Mario da Silva Veloso, do TFR no julgamento da Remessa ex ofício nº 54.088-SP;

f) os laudos elaborados pelos assistentes técnicos nomeados pela Repartição não contém os requisitos essenciais, sendo unilaterais e sem fundamentação;

g) de acordo com os laudos do INT, uma variação do produto de até 5% (cinco por cento) deve ser tida como quebra natural.

Finalmente, requer a realização de uma série de diligências e de providências que foram deferidas pela autoridade preparadora (fls. 38).

Tendo sido constatado erro no registro das faltas da IDFA nº 8666 (fls. 02), foi feita a correção através da IDFA nº 8788 (fls. 44).

Ao apreciar a impugnação (fls. 53/54), o autor do feito propõe seja retificado o valor da exigência fiscal para NCz\$ 2.779,31 (dois mil, setecentos e setenta e nove cruzados novos e trinta e um centavos) em razão do erro verificado na IDFA nº 8666. No mais, manifesta-se pela manutenção do auto de infração.

A decisão de 1ª instância, apesar de reconhecer em seus fundamentos a ocorrência de erro no registro do montante da falta na IDFA, julgou procedente a ação fiscal, mantendo a exigência tributária no valor originalmente lançado.

Irresignada, a empresa autuada recorre a este colegiado, desta feita argumentando basicamente que, de acordo com o relatório de ulagem aos autos, a falta verificada se situa abaixo do percentual admitido pela IN 95/84. Em aditamento ao Recurso (fls. 90/8), repete os argu-

mentos expendidos na fase impugnatória e na peça recursal. É o relatório.

VOTO - De início deve ser observado que a decisão recorrida deixou de considerar o erro verificado na apuração do imposto devido em razão de equívoco ocorrido no preenchimento da IDFA de fls. 04. Trata-se de erro material sanável de ofício.

No tocante à controvérsia quanto aos diferentes métodos de medição, entendo que, no presente caso, ela não pode ser dirimida apenas com os dados disponíveis em relação à descarga no Porto de Santos. Isto porque, de acordo com o termo de visita aduaneira (fls. 16) e o próprio relatório de ulagem (fls. 50), parte da carga estava destinada ao Porto de Rio Grande.

Em tais circunstâncias, o critério que vem sendo adotado nesta Câmara é o de admitir que a conferência final de manifestos seja feita globalmente, compatibilizando o total da carga efetivamente descarregada nos diferentes portos.

Nestas condições, voto no sentido de ser o julgamento do processo convertido em diligência junto à repartição de origem a fim de que seja levada em consideração a parte da carga destinada ao porto de Rio Grande, nos termos do art. 477 do RA."

O resultado da diligência se encontra às fls. 125, com os novos cálculos efetuados depois da apuração global, de acordo com o item nº 1 da IN-SRF nº 95/84.

É O RELATÓRIO.

Neste processo a recorrente desenvolve uma série de argumentações contestando a ação fiscal.

Inicia seu recurso enfatizando que o documento que provou qual a quantidade de carga trazida pelo navio é o relatório de ulagem, resultado das medições nos tanques de bordo, antes do início das operações de descarga, no momento da atracação do navio.

Entende a recorrente que as medições feitas sob as ordens da Receita Federal são unilaterais, não indicando se os relatórios de ulagem também podem ser considerados unilaterais.

Acontece que, para evitar maiores problemas relativos à importação de mercadorias a granel, a Receita Federal estipulou percentuais de quebra, conforme Instrução Normativa SRF nº 95/84. No caso, granel líquido, a redução é de 0,5% (meio por cento) do total manifestado.

Diz, ainda, de forma equivocada, que laudos e pareceres vinculam as autoridades administrativas consoante art. 30 do Decreto nº 70.235/72. O laudo do INT a que se refere a autuada é genérico, elaborado há vários anos. Não se trata de laudo específico para a importação que ora se analisa.

Diz, ainda, a recorrente que mercadorias importadas com isenção não geram a obrigação de indenizar a Fazenda Pública pois não houve prejuízo uma vez que o Fisco não esperava receber qualquer quantia a título de Imposto de Importação e que o art. 60 do Decreto-lei nº 37/66 fala, apenas, em indenização.

A respeito da matéria, existe o dispositivo do Regulamento Aduaneiro, aprovado pelo Decreto nº 91030/85 que diz, textualmente:

"Art. 481 - Observado o disposto no art. 107, o valor dos tributos referentes a mercadoria avariada ou extraviada será calculado à vista do manifesto ou dos documentos de importação.

§ 3º - No cálculo de que trata este artigo, não será considerada isenção ou redução de imposto que beneficie a mercadoria."

Como se vê, este Colegiado, parte integrante da Administração Pública Federal, está vinculado ao comando acima indicado.

SERVICO PÚBLICO FEDERAL

Enfatiza a recorrente que a data de conversão do dólar está incorreta e que o Regulamento Aduaneiro é inválido nas regras em que afronta normas de hierarquia superior, ou seja, do Código Tributário Nacional. Acrescenta que o fato gerador do Imposto de Importação é a entrada do produto estrangeiro no território nacional. A taxa de câmbio correta, no seu entender, é a vigente na data da descarga da mercadoria ou na pior das hipóteses na data do desembaraço da mercadoria e não na data do Auto de Infração.

Transcrevo e a este incorporo o voto que proferi na Câmara Superior de Recursos Fiscais, no Acórdão nº CSRF/03-01.656, de 29.11.89:

" A matéria que ensejou o recurso especial de divergência interposto pela empresa, assim como as contra-razões apresentadas pela Procuradoria da Fazenda Nacional, se refere à aplicação da taxa de câmbio na conversão de moeda estrangeira, em moeda nacional, para efeito de cálculo do Imposto de Importação devido pelo transportador, quando apurada falta na descarga do navio.

A recorrente alegou que a data correta para se fixar o momento de conversão deve ser, a data da entrada da mercadoria no território nacional e esta se configura quando da chegada ao porto de destino da carga.

Por ser matéria já amplamente discutida e decidida por esta CSRF, transcrevo e a este incorporo, o voto que proferi e do qual resultou o Acórdão nº CSRF/03-01.614, de 29 de setembro de 1989, verbis:

"Trata-se, aqui, da fixação do aspecto temporal do fato gerador do Imposto de Importação: se o fixado pelo art. 19 do CTN, ou pelo art. 23, parágrafo único do Decreto-lei nº 37/66.

O tributarista Bernardo Ribeiro de Moraes assim se posiciona, genericamente:

A obrigação Tributária tem sua base no respectivo fato gerador, isto é, na situação definida em lei necessária e suficiente para lhe dar nascimento. Concretizada a hipótese legal de incidên

cia tributária, tem-se a consequência jurídica desejada (nasce a obrigação tributária).

Assim, uma vez recebida a competência tributária, a entidade tributante tem necessidade de editar lei ordinária para instituir o tributo desejado, definindo o fato gerador da respectiva obrigação, que terá como objeto o tributo. A atribuição constitucional de competência tributária compreende a competência legislativa plena, cabendo à entidade pública tributante definir, em lei, o fato gerador da obrigação, instrumento legítimo para criar a respectiva obrigação tributária. A lei a que nos referimos é a lei tributária substantiva, formal, ato emanado do Poder Legislativo.

O fato gerador da obrigação tributária deve ser definido em lei, conforme determina o princípio da legalidade tributária. Sem previsão legal não se configura o fato gerador da obrigação tributária.

Para definir o fato gerador da obrigação tributária, o legislador ordinário é livre, devendo respeitar, naturalmente, em razão da hierarquia das leis, as limitações contidas na Constituição e na lei complementar. O legislador, assim, escolhe livremente os fatos que julgue idôneos para dar origem à obrigação tributária, respeitados apenas os limites do ordenamento positivo. A ação do legislador, na escolha, é comandada pela racionalidade e discricionariedade, como querem FERNANDO SÁENZ DE BUJANDA, ACHILLE DONATO GIANNINI, VICENTE ARCE, etc. Obedecendo, assim, ao objeto da espécie tributária, contido na discriminação constitucional de rendas, o legislador ordinário define o fato gerador da obrigação tributária.

Tal definição é simples. A norma jurídica tributária, como qualquer norma jurídica, eminentemente normativa, oferece uma hipótese de incidência que liga certas circunstâncias de fato a determinados efeitos jurídicos (comando da norma). No caso, o legislador ordinário tributário define a hipótese de incidência (fato gerador), atribuindo a esse pressuposto de fato o efeito jurídico de dar nascimento à obrigação tributária. Assim, vemos que a figura do fato gerador da obrigação tributária se prende, inicialmente, ao mundo dos fatos e não ao mundo jurídico, referindo-se a algo (fato) que poderá ou não se concretizar. Neste último caso, teremos o nascimento da obrigação tributária." (fls. 144).

"Quais seriam esses elementos constitutivos do fato gerador da obrigação tributária, sem os quais não haverá a produção do efeito jurídico desejado?"

A doutrina costuma classificá-los em dois grupos, por nós também admitidos, a saber:

- a) elemento OBJETIVO, representado pela situação de fato, com seus elementos material, espacial, temporal e quantitativo;
- b) elemento SUBJETIVO, representado pelos sujeitos da relação jurídica, o sujeito ativo e o sujeito passivo.

Nesse enfoque, todos os elementos (subjetivos e objetivos) da obrigação tributária estão reunidos no conceito do fato gerador da respectiva obrigação.

Não podemos negar que esse elemento objetivo do fato gerador da obrigação tributária contém diferentes elementos constitutivos: um elemento material, propriamente dito; um elemento espacial; um elemento temporal; e um elemento quantitativo.

Vejamos, então, como se apresentam esses elementos que compõe o elemento OBJETIVO do fato gerador da obrigação tributária:

a) O elemento material propriamente dito é representado pela descrição da situação de fato que pode ser constituída livremente pelo legislador.

b) O elemento espacial é que permite determinar, em função do território, o local da ocorrência de fato gerador, e, em consequência, o local da incidência da lei tributária.

c) O temporal, representado pelo espaço de tempo ou o momento que se deve levar em conta para a concretização do fato gerador da respectiva obrigação. Esse elemento indica o momento em que se deve considerar concretizado o fato gerador da respectiva obrigação. Se a lei tributária não explicitar esse elemento temporal, entende-se que o momento a ser considerado é o da concretização do pressuposto de fato (o elemento temporal acha-se aqui, implícito). O pressuposto de fato da obrigação tributária pode abrigar diversos fatos que, em relação ao tempo, podem ser contemporâneos ou de sucessividade imediata. Compete, então, ao legislador, quando julgar conveniente, determinar o espaço de tempo necessário para a concretização do respectivo fato gerador.

d) O quantitativo, representado por uma expressão

econômica, por algo que permita medir os bens materiais ou imateriais que fazem parte ou estão relacionados com o fato gerador da obrigação tributária em questão. Este fato gerador passa, com tal elemento, a ser mensurável." (Compêndio de Direito Tributário, Forense, 1987. fls. 550/551).

A Constituição brasileira outorgou, à União, à competência privativa para instituir o Imposto sobre Importação de produtos estrangeiros (art. 21, I, CF de 1967 e art. 153, I da CF de 1988).

O Código Tributário Nacional, lei complementar à Constituição assim dispõe em seu art. 19, verbis:

"Art. 19 - O imposto, de competência da União, sobre a importação de produtos estrangeiros tem como fato gerador a entrada destes no território nacional."

Este dispositivo complementou o que determinara a Lei Maior, estabelecendo o que se configura como fato gerador do referido imposto, de forma abrangente.

O Decreto-lei nº 37/66, que instituiu o Imposto de Importação dispõe, verbis:

"Art. 1º - O imposto de importação incide sobre mercadoria estrangeira e tem como fato gerador sua entrada no Território Nacional.

Parágrafo Único - Considerar-se-á entrada no Território Nacional, para efeito de ocorrência do fato gerador, a mercadoria que constar como tendo sido importada e cuja falta venha a ser apurada pela autoridade aduaneira."

"Art. 23 - Quando se tratar de mercadoria despachada para consumo, considera-se ocorrido o fato gerador na data do registro, na repartição aduaneira, da declaração a que se refere o artigo 44.

Parágrafo Único - No caso do parágrafo único do artigo 19, a mercadoria ficará sujeita aos tributos vigentes na data em que a autoridade aduaneira apurar a falta ou dela tiver conhecimento."

Aliás, para maior clareza, transcrevo ementa e parte do voto proferido pelo eminente Ministro-Presidente do Supremo Tribunal Federal, Rafael Mayer no agravo Regimental nº 110677-8/86, verbis:

"EMENTA: - Imposto de importação. Mercadoria em falta. Art. 23, parágrafo único do Decreto-lei nº 37/66. Art. 19 do CTN.

Inexistente contradição ou antinomia entre a norma genérica do art. 19 do CTN e a norma especificado parágrafo único do art. 23 do DL 37/66."

"VOTO: O SENHOR MINISTRO RAFAEL MAYER (RELATOR):- Deduz-se da análise do parágrafo único do art. 23 do Decreto-lei nº 37/66, em combinação com o parágrafo único do art. 19 do mesmo diploma legal, considerar-se fato gerador do imposto de importação, tendo-se como ingressada no território nacional, a mercadoria que conste como importada e no entanto se apure como faltante. A constatação da falta, mediante o procedimento de sua apuração ou pelo conhecimento imediato é que fixam o momento de configuração do fato gerador e, de conseqüente, da incidência dos tributos vigentes à época.

Ora, o parágrafo segue a sorte da cabeça do dispositivo, e não há diferenciá-lo para recursar a abrangência do entendimento pacífico nesta Corte no sentido de que inexistente "contradição ou antinomia entre a norma genérica do art. 19 do CTN e a norma específica do art. 23 do DL 37/66, posto que a necessária caracterização de um necessário momento naquele não previsto, e o condicionamento de indeclináveis providências de ordem fiscal, não a desfiguram nem a contraditam, porém a complementam para tornar precisa, no espaço, no tempo e na circunstância, a ocorrência do fato gerador (RE 91.337-PTJ 96/1336)."

Trago à colação parte do voto proferido pelo ilus

SERVICO PÚBLICO FEDERAL

tre Conselheiro desta CSRF Hélio Loyolla de Alencastro, sobre a matéria, verbis:

"Por outras palavras, o art. 19 do CTN e, igualmente, o art. 1º do DL 37/66 definem o núcleo da hipótese de incidência do I.I., enquanto o "caput" e o p.º, do art. 23 deste último diploma legal estatuem as coordenadas de tempo para que se dê tal ocorrência, respectivamente nos casos de mercadorias despachadas para consumo ou cuja falta for apurada pela autoridade aduaneira, ante o contraste entre o manifesto e os registros da descarga.

Sobre a matéria, há pouco tive oportunidade de pronunciar-me, pelo que, com a devida vênia, transcrevo voto proferido no julgamento do recurso nº RP/303-0.923 ("verbis"):

"No magistério de Alfredo Augusto Becker, a regra jurídica de tributação que tenha escolhido o fato material da introdução de uma coisa, dentro de uma zona geográfica ou política, terá criado tributo com o gênero jurídico de imposto de importação.

Tanto o C.T.N. quanto o Decreto-lei nº 37/66 dispõem que o I.I. incide sobre mercadoria ou produto de origem estrangeira e tem como fato gerador sua entrada no território nacional.

Tal núcleo, no entanto, é subordinado à ocorrência de coordenadas de tempo e de lugar para que se realize, em concreto, a hipótese de incidência do tributo.

No caso do fato gerador presumido do I.I. (p.º, art. 1º do DL nº 37/66), a coordenada de tempo, para que se dê a incidência da norma de tributação respectiva, está fixada na data em que a autoridade aduaneira apurar a falta de mercadoria ou dela tiver conhecimento; fica, assim o produto sujeito aos encargos tributário vigentes nessa data e, por via de consequência, a taxa de câmbio aplicável é a vigente nesse dia.

Referido momento dá-se no entanto, quando houver conhecimento pleno da falta e isso só ocorre quando a autoridade está em condições de formalizar o lançamento. Somente aí portanto, após um procedimento de apuração e dispondo dos elementos de convicção sobre a ocorrência do evento, pode compelir o responsável a satisfazer o crédito; a simples representação do funcionário da mesa ou ban-

ca do manifesto, ainda não fornece base legal a autoridade para formalizar a exigência; tal peça processual, é apenas uma constatação preliminar, sujeita a marchas e a contra-marchas tendo o condão, unicamente, de iniciar o procedimento de apuração do evento.

Por seu turno, o Decreto nº 91.030/80 (RA) dispõe, em seus arts. 87, II, "c", 107, "caput" e p.º, que, para efeito de cálculo do imposto, considera-se ocorrido o fato gerador do I.I. no dia do lançamento correspondente, quando se tratar de falta apurada pela autoridade aduaneira, e que se considera apurado o fato na data do lançamento do c.t. respectivo."

O assunto também já foi abordado pelo ilustre Conselheiro desta CSRF, Doutor Edwaldo Reis da Silva, relator do Acórdão nº CSRF/03-01.553/88, quando assim pronunciou:

"Em reiterados julgados de casos da mesma espécie, este Colegiado já firmou o entendimento de que, relativamente às faltas ocorridas já na vigência do Decreto nº 91.030/85, que aprovou o Regulamento Aduaneiro, deverá ser utilizada, no cálculo do I.I. devido, a taxa de câmbio vigente à data da apuração, considerada como tal a do lançamento respectivo, de acordo com o disposto nos arts. 87, II, c e 107, parágrafo único, do citado Regulamento ... Assim, e de acordo com o entendimento já firmado por esta Instância Especial, tenho por aplicáveis à espécie as normas dos arts. 87 e 107 do Regulamento Aduaneiro."

O entendimento do eminente Conselheiro desta CSRF, Doutor Hamilton de Sá Dantas, relator do Acórdão nº CSRF/303-01.471/88, também foi no mesmo sentido, verbis:

"Quanto à taxa de câmbio a incidir, igualmente, inclino-me, por mais consentânea e lógica, de acordo com o que vem entendendo a maioria do Colegiado, ou seja, com a data em que a autoridade fazendária toma conhecimento da falta ocorrida, isto é, na sua apuração temporal, conforme sustentado pelo Procurador da Fazenda Nacional."

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

Vê-se que a matéria é pacífica no âmbito desta Câmara Superior de Recursos Fiscais, conforme diversos acórdãos, 01.504, 01.510, 01.553 e 01.600.

Por todo o exposto voto no sentido de negar provimento ao recurso especial de divergência."

Resumindo, entendo que:

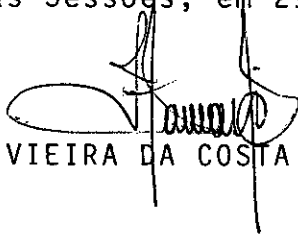
a) aplicá-se ao caso concreto, as disposições da IN-SRF nº 95/84 com a redução de 0,5 (meio por cento) do total manifestado como tolerância de quebra para o granel líquido, como feito pela autoridade de 1ª instância.

b) é devido o tributo porque a isenção mencionada se dirige à importação regular. Aplica-se ao caso as disposições do § 3º do art. 481 do Regulamento Aduaneiro.

c) a taxa de conversão deve ser aquela da data da apuração da falta, conforme art. 103 e 107 do Regulamento Aduaneiro.

Por todo o exposto voto no sentido de negar provimento ao recurso. Os valores são os indicados às fls. 125, depois da apuração global conforme dispõe o item 1 da IN-SRF nº 95/84.

Sala das Sessões, em 29 de janeiro de 1991.


ITAMAR VIEIRA DA COSTA - Relator.