

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE  
PRIMEIRA CÂMARA

PROCESSO Nº : 10845-001214/93.98  
SESSÃO DE : 24 de abril de 1996  
ACÓRDÃO Nº : 301-28.027  
RECURSO Nº : 116.982  
RECORRENTE : DEICMAR S/A DESPACHOS ADUANEIROS  
ASSESSORIA TRANSPORTES  
RECORRIDA : DRF-SANTOS/SP

(FUNDAF) Fundo Especial de Desenvolvimento e Aperfeiçoamento das Atividades de Fiscalização. Não integram à base de cálculo da Receita Bruta Operacional Mensal do Terminal Retroportuário (TRA) as parcelas relativas a adiantamentos que faz em nome de seus clientes para pagamento de despesas de capatazias cujo serviço é feito pela CODESP.

Recurso provido.

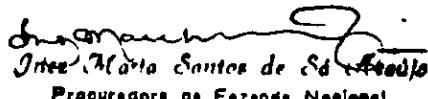
Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso, vencida a cons. Márcia Regina Machado Melaré, na forma do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

Brasília-DF, em 24 de abril de 1996

  
MOACYR ELOY DE MEDEIROS  
Presidente

  
FAUSTO DE FREITAS E CASTRO NETO  
Relator

  
06 JAN 1997  
Interc. Maria Santos de Castro  
Procuradora da Fazenda Nacional

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros : ISALBERTO ZAVÃO LIMA, JOÃO BAPTISTA MOREIRA, LEDA RUIZ DAMASCENO e LUIZ FELIPE GALVÃO CALHEIROS. Ausente a Conselheira: MARIA DE FÁTIMA PESSOA DE MELLO CARTAXO.

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE  
PRIMEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 116.982  
ACÓRDÃO Nº : 301-28.027  
RECORRENTE : DECMAR S/A DESPACHOS ADUANEIROS  
ASSESSORIA TRASPORTES  
RECORRIDA : DRF-SANTOS/SP  
RELATOR(A) : FAUSTO DE FREITAS E CASTRO NETO

## RELATÓRIO

Adoto o da decisão recorrida, nos seguintes termos:

### 1. O fato ocorrido.

"Consta do presente processo que, após auditoria relativa às contribuições devidas ao FUNDAF, realizada no mês de dezembro de 1992, nas dependências da empresa acima qualificada, foi a mesma intimada a efetuar o pagamento do crédito tributário no valor de 46.618.72 UFIRs, decorrente de insuficiência de recolhimento da contribuição FUNDAF, referente ao mês de dezembro de 1992: omissão de receita operacional, de acordo com relatório de fls. 1/29, 31,32,48,49 do processo.

### 2. A defesa apresentada.

Tempestivamente, após ciência dos termos da intimação nº DIVOPA-016/93 e 173/93, fls. 31/32 e 48/49, a empresa apresentou impugnação ao procedimento fiscal. fls. 34 a 40.

Alegou em resumo que:

a) O relatório dos Srs. auditores fiscais submetido a chefia da DIVOPA para deliberação e exame (Notificação nº DIVOPA-016/93 e corrigida pela 173/93, foi formulado alegando falta de recolhimento em percentual sobre receitas de capatacias, serviço não executado pela notificada: o que ela faz é adiantamento de pagamento por serviços feitos por terceiros. Em abono a impugnação diz que nenhum tributo ou contribuição pode ser exigido ou aumentado sem que lei estabeleça, confira-se neste sentido os artigos 50, I, 149 e 146 III da Constituição Federal.

b) Na condição de Terminal Retroportuário Alfandegado, prestando serviços de armazenagem, é obrigado a efetuar pagamento a terceiros por serviços prestados ao cliente; no caso - capatacias;

*Ruy*

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE  
PRIMEIRA CÂMARA

RECURSO N° : 116.982  
ACÓRDÃO N° : 301-28.027

c) Discorda dos cálculos para recolhimento da contribuição, baseada na Receita Operacional (IN.45/77), afirmando que, fogem ao conceito de Receita Bruta Operacional, os valores pagos a terceiros a título de capatacias, carregamentos, transportes, etc, etc ;

d) Avoca a seu favor a IN 014/93 em seu art. 3º - I, que determina ser a base do cálculo para recolhimento ao FUNDAF - “o valor das receitas mensais de armazenagem e movimentação interna de carga”;

e) Finaliza afirmando ser clara a improcedência da presente intimação, e requer seja decretada a nulidade da intimação e determinada o sumário arquivamento do processo.

3. Apreciando a impugnação, os Srs. Auditores Fiscais, autores do feito, concluem que:

I - a preliminar de nulidade inexiste, pois que o Decreto nº 70.235/72, em seu artigo 10, diz claramente: “A exigência do crédito tributário será formalizada em auto de infração ou notificação de lançamento, distinto para cada produto”;

II - os TRAs dependem de “ato discricionário do Poder Público”, para sua operação: e, para que os mesmos existam, há gastos extraordinários com alocação de Auditores naquele recinto (TRA); que somente existem em decorrência dessa ação estatal, “qualificada como especial”. Desta maneira passa a contar o TRA com “autêntico mercado cativo”, importadores e exportadores. Para que os mesmos funcionem sem onerar mais os cofres públicos, cobra-se um percentual de receita bruta operacional. A impugnante todavia afirma que tal percentual deve tão somente incidir nas receitas vindas de armazenagem, recepção de cargas, descargas, unitização e desunitização.

III - Demonstrado foi que os TRA prestam serviços revestidos de particularidades que fogem do comum a qualquer outra empresa armazenadora e transportadora.

Os TRAs guardam mercadorias estrangeiras aguardando sua nacionalização, dentro dos quais ocorrem a conferência da mercadoria, com os respectivos serviços de desunitização/unitização de cargas, inclusive os de capatazia (transporte de mercadorias do costado do navio até o recinto alfandegado); todas as operações sob controle e vigilância da Receita Federal”;

*Reitor*

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
PRIMEIRA CÂMARA

RECURSO N° : 116.982  
ACÓRDÃO N° : 301-28.027

IV - portanto, quando os TRAs vendem os serviços ao importador ou exportador, os vende por inteiro, abrangendo inclusive os serviços de capatazia, pois não se separam as operações, formam um bloco, não podendo alegar pagamentos a terceiros, pois quando oferece o serviço é no total das operações, sem o que não funcionaria junto a clientela;

V - Não "há guarida a pretensão do contribuinte em conceituar a base de cálculo das operações ocorridas anteriormente a 01/03/93", segundo a IN nº 25/01/93", alegando ser esta IN de natureza interpretativa, abrangendo fatos ocorridos antes do advento da mesma - retroatividade. Errado. A IN. nº 14/93 ateve-se tão somente à nova base de cálculo a partir de 01/03/93.

Os autores do feito concluem pela manutenção da Notificação, já que total é a improcedência da impugnação.

O processo foi julgado por decisão assim ementada:

FUNDAF (Fundo Especial de Desenvolvimento e Aperfeiçoamento das Atividades de Fiscalização) - A base de cálculo da Receita Bruta Operacional Mensal nos Terminais Retroportuários Alfandegados (TRAs) está, no presente caso, sob regência da Instrução Normativa SRF nº 45/77 em seu item 4; o percentual incide em todo o numerário entrado destinado a realização do serviço; não excluem capatazias e pagamentos a terceiros. A distinção e determinações de cobranças somente sobre serviços internos só acontecem a partir da Instrução Normativa SRF 14/93, entrada em vigor a partir de 01/02/93, posterior aos fatos do presente processo. O fato de serem exclusivamente de ordem prática e operacional, razões pelas quais os entrepostos aduaneiros e TRAs adiantam o pagamento de taxas à CODESP, ratifica o entendimento de que se trata de custo operacional.

ACÃO FISCAL PROCEDENTE"

Irresignada, no prazo legal, a recorrente interpôs o seu Recurso, no qual se restringe a demonstrar a impossibilidade de ser computado, na base do cálculo da contribuição ao FUNDAF, o reembolso de despesas por ela adiantadas em nome de seus depositantes para pagamento de serviços de terceiros, no caso, de capatazia, prestados pela CODESP.

É o relatório.

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE  
PRIMEIRA CÂMARA

RECURSO N° : 116.982  
ACÓRDÃO N° : 301-28.027

VOTO

O cerne da questão é a pertinência da ação fiscal que lança crédito tributário concernente à contribuição FUNDAF, nos termos definidos pela IN nº 14/93.

A bem da verdade, as características que envolvem a contribuição, em tela, leva a crer tratar-se de TAXA, mas como tanto a taxa como a contribuição fazem parte da instituição dos TRIBUTOS, necessário se torna uma análise doutrinária e legal sobre os aspectos que revestem a criação de um tributo.

Como é sabido, só a lei pode criar o tributo, essa assertiva é decorrência do princípio da legalidade que garante o estado de direito, conforme nos assegura o artigo 150 da Constituição Federal.

Ora, instituir um tributo não se restringe a criá-lo, mas definir seu fato gerador, sua base de cálculo, o sujeito passivo da obrigação e sua finalidade.

Aliás, o Professor Hugo de Brito Machado, no livro “Curso de Direito Tributário”, fls. 26, “in verbis”:

“Criar um tributo é estabelecer todos os elementos de que necessita para saber se este existe, qual é o seu valor, quem deve pagar, quando e a quem. Assim, a lei instituidora do tributo há de conter:

a) a descrição do fato tributável; (b) a definição da base de cálculo e da alíquota, ou outro critério a ser utilizado para estabelecimento do valor do tributo; (c) o critério para identificação do sujeito passivo da obrigação tributária; (d) o sujeito ativo da relação tributária..”

De todos os itens para a criação deste tributo, apenas a finalidade está prescrita em lei, os demais itens se encontram definidos em Instrução Normativa.

O CTN no artigo 97, inciso I e II é claro quanto ao fato de que o fato gerador e a instituição do tributo deve ser através da lei. Lei no sentido restrito.

O FUNDAF foi criado pelo DL 1.437/75, porém a definição de seu fato gerador, sua base de cálculo e sujeito passivo, estão descritos na IN 14/93.

*Hugo*

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE  
PRIMEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 116.982  
ACÓRDÃO Nº : 301-28.027

Admitir-se que o tributo possa ser regulado por norma inferior, que esta possa definir qual o fato gerador do tributo, bem como sua base de cálculo é o mesmo que admitir-se que sejam criados tributos através de normas inferiores, é admitir-se o caos jurídico e olvidar-se do princípio da legalidade.

Isto posto, dou provimento ao recurso, por admitir que o lançamento do crédito tributário, "IN CASU", é ilegal, tendo em vista que a base de cálculo do tributo e sua regulamentação não foram instituídos por lei.

Sala das Sessões, em 24 de abril de 1996

*Assinatura de Fausto de Freitas e Castro Neto*  
FAUSTO DE FREITAS E CASTRO NETO - RELATOR

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE  
PRIMEIRA CÂMARA

RECURSO N° : 116.982  
ACÓRDÃO N° : 301-28.027

DECLARAÇÃO DE VOTO VENCIDO

Trata-se de lançamento feito para exigência de diferença de contribuição ao FUNDAF ( Fundo de Desenvolvimento e Aperfeiçoamento das Atividades de Fiscalização), criado pelo Decreto-lei nº 1.437, de 17 de dezembro de 1975, e devida pelo TRA. ( Terminal Retropórtuario Alfandegado), relativamente aos fatos ocorridos em dezembro/92.

Pretende-se que seja efetuado o recolhimento da FUNDAF também sobre o valor recebido a título de taxa de capatacias, montante neste expurgado pelo contribuinte da base de cálculo da exação ao FUNDAF, uma vez que aquela não integraria a sua receita.

O contribuinte aduz que referidas entradas decorrentes das capatacias são diretamente repassados à CODESP, não integrando, assim, a sua receita. Alega, ainda, que através da Instrução Normativa SRF 14, de 25/01/93 restou esclarecido que tal taxa não faz parte da base de cálculo da contribuição devida ao FUNDAF.

Entendo que a questão da FUNDAF deve ser analisada ou sob a égide da instrução normativa 45, de 12/07/77 ou sob a égide da instrução normativa 14 de 25/01/93, que a modificou, dependendo da data da ocorrência dos fatos.

Inicialmente, contudo, é de se ressaltar que a FUNDAF, criada pelo Decreto-lei 1.437/75 é “destinada a fornecer recursos para financiar o reaparelhamento e reequipamento da Secretaria da Receita Federal, e atender aos demais encargos específicos inerentes ao desenvolvimento e aperfeiçoamento das atividades de fiscalização dos tributos federais e, especialmente, a intensificar a repressão às infrações relativas a mercadorias estrangeiras e a outras modalidades de fraude fiscal ou cambial, inclusive mediante a instituição de sistemas especiais de controle do valor externo de mercadorias e de exames laboratoriais.”

Os recursos provenientes do FUNDAF são constituídos de (art. 8º DL 1.437/75):

I - dotações específicas consignadas na Lei de Orçamento ou em créditos adicionais;

II - transferência de outros fundos;

III - receitas diversas; e

IV - outras receitas que lhe foram atribuídas por lei.

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
PRIMEIRA CÂMARA

RECURSO N° : 116.982  
ACÓRDÃO N° : 301-28.027

Os selos especiais a que se refere o art 46 da Lei 54.502, de 30/11/64 também são receitas do FUNDAF, segundo o artigo 7º do diploma legal citado.

De se ressaltar, ainda, preambularmente, que o Decreto Legislativo nº 22, de 27/08/90, ratificou o FUNDAF, para os fins e nos termos do art. 36 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias.

Quanto a questão de fundo, meu entendimento é de que as taxas de capatacias integram a base de cálculo da exigência da FUNDAF, enquanto em vigor a Instrução Normativa nº 45, de 1977, pois tais ingressos integram a receita operacional bruta do TRA; após, quando já em vigor a IN SRF nº 14, de 01/02/93, os ingressos tidos pelos TRAs a título de capatacias deixam de fazer parte da base de cálculo da exação, posto que não compõem a receita líquida do contribuinte.

A Instrução Normativa nº 45, de 12/07/77 determinou as pessoas sujeitas ao recolhimento da exação e estabeleceu a sua “base de cálculo”, como sendo a receita bruta operacional. E todos os ingressos de dinheiro do TRA compõem a sua receita bruta operacional.

Os TRAs ao cobrar do importador os valores repassados à CODESP, faz que eles ingressem em sua receita, emitindo, inclusive, os recibos em seu próprio nome. É, pois, custo operacional do TRA, integrando, portanto, a sua receita bruta operacional, as despesas tidas com capatacias, ainda que repassadas em igual valor à CODESP.

O Parecer Normativo 4/78, inclusive, afirma nesse sentido de integrar a receita bruta operacional os valores cobrados do depositário a título de reembolso de custos operacionais do entreposto, posto que outra coisa não seria do que um componente do preço do serviço.

A base de cálculo da FUNDAF, foi, posteriormente, em 1993, alterada pela IN SRF nº 14. Esta determinou que a base de cálculo da FUNDAF é “**o valor das receitas mensais de armazenagem e movimentação interna de carga.**”

Os ingressos de dinheiro no TRA passaram a não mais fazer parte da base de cálculo da FUNDAF, pois a IN 14 estabeleceu, expressamente, ser **BASE DE CÁLCULO DA FUNDAF** somente as receitas de armazenagem e movimentação interna de carga - Excluíram-se todos os ingressos de dinheiro que compunham a receita bruta operacional do TRA.

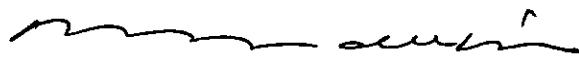
MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE  
PRIMEIRA CAMARA

RECURSO Nº : 116.982  
ACÓRDÃO Nº : 301-28.027

Desta forma, a partir de 1993, não mais integram a base de cálculo da FUNDAF os valores ingressados na receita bruta operacional do TRA recebidos a título de capatazias.

Assim sendo, por estar o lançamento exigindo, "in casu", diferenças de FUNDAF do período de dezembro/92, NEGO provimento ao recurso.

Sala das Sessões em, 24 de abril de 1996



MÁRCIA REGINA MACHADO MELARÉ - Conselheira