

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE  
SEGUNDA CAMARA

PROCESSO Nº : 10845-001414/93.87  
SESSÃO DE : 22 de outubro de 1997  
ACÓRDÃO Nº : 302-33.621  
RECURSO Nº : 116.918  
RECORRENTE : MESQUITA S/A TRANSPORTES E SERVIÇOS  
RECORRIDA : DRF/SANTOS/SP

FUNDAF

“O fato gerador e a base de cálculo só podem ser definidos por lei. É o princípio da Legalidade que assegura o Estado de Direito. Não se pode admitir que norma inferior institua fato gerador e a base de cálculo”.

Recurso provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, em rejeitar a preliminar de competência do Conselho para julgamento da matéria, levantada pelo conselheiro Paulo Roberto Cuco Antunes, vencido, também, o conselheiro Ricardo Luz de Barros Barreto, que a acolheu. No mérito, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso, vencido o conselheiro Paulo Roberto Cuco Antunes, na forma do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

Brasília-DF, em 22 de outubro de 1997

  
UBALDO CAMPELLO NETO  
Presidente em Exercício e Relator

PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL  
Coordenação-Geral de Representação Extrajudicial

Em 3 / 12 / 97

  
LUCIANA CORÊZ RORIZ PONTES  
Procuradora da Fazenda Nacional

03 DEZ 1997

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: ELIZABETH EMÍLIO DE MORAES CHIEREGATTO, LUIS ANTONIO FLORA, ELIZABETH MARIA VIOLATTO e JORGE CLÍMACO VIEIRA (Suplente). Ausente o Conselheiro: HENRIQUE PRADO MEGDA.

RECURSO Nº : 116.918  
ACÓRDÃO Nº : 302-33.621  
RECORRENTE : MESQUITA S/A TRANSPORTES E SERVIÇOS  
RECORRIDA : DRF/SANTOS/SP  
RELATOR : UBALDO CAMPELLO NETO

## RELATÓRIO

Após auditoria relativa às contribuições devidas ao FUNDAF, realizada no mês de janeiro de 1993, nas dependências da empresa acima qualificada, foi a mesma intimada a efetuar o pagamento do crédito tributário no valor de 13.021,53 UFIRs, decorrente de insuficiência de recolhimento da contribuição FUNDAF, referente ao mês de janeiro de 1993; omissão de receita operacional, de acordo com relatório de fls. 01 do processo.

A empresa apresentou impugnação de fls. 17 a 20.

a) O relatório dos Srs. Auditores Fiscais submetido a Chefia da DIVOPA para deliberação e exame foi formulado sem lavratura do respectivo auto de infração na forma determinante do artigo 10 do Decreto 70.235/72. Portanto deve ser considerada nula para todos os seus efeitos legais, a notificação;

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 - capatazias;

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 títulos de capatazias, carregamentos, transportes, etc, etc;

d) Avoca a seu favor a IN. 014/93 em seu art. 3 - 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 esperando o cancelamento da Notificação de Lançamento, por considerá-la insubsistente em razão da nulidade quanto à forma invocada, ou mesmo improcedente, face aos argumentos e em decorrência da IN. nº 14/93.

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

I - A preliminar de nulidade inexistente, 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";

RECURSO Nº : 116.918  
ACÓRDÃO Nº : 302-33.621

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 - Os TRA prestam serviços revestidos de particularidade 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 capitaliza (transporte de mercadorias do costado do navio até o recinto alfandegado); “todas as operações sob controle e vigilância da Receita Federal”;

IV - Quando os TRAs vendem os serviços ao importador ou exportador, os vende por inteiro, abrangendo inclusive os serviços de capitaliza, pois não se separam as operações, foram 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 guarda a pretensão do contribuinte em conceituar a base de cálculo das operações ocorridas anteriormente a 01/03/93”, segundo a I.N. nº 14 de 25/01/93, “alegando ser esta I.N. de natureza interpretativa, abrangendo fatos ocorridos antes do advento da mesma - retroatividade. Errado. A IN. nº 14/93 ateve-se tão somente a nova base de cálculo a partir de 01/03/1993.”

A Notificação de Lançamento foi julgada procedente em primeira instância conforme Decisão nº 230/93 às fls.40.

Inconformada a empresa recorre a este Colegiado aduzindo o seguinte:

Já em 14/02/89 a recorrente alertava as autoridades aduaneiras - especificamente a Coordenação do Sistema Aduaneiro - Sobre a necessidade de ser conceituada a abrangência do que seja “receita bruta” para os TRAs, conforme se vê do anexo documento ( DOC. N. 01). Na ausência de resposta ou edição de ato normativo que dirimisse a questão, em 28/12/92 o pedido anterior foi reiterado ( DOC. N. 02 )

Após a reiteração, a resposta veio pronta: em 27/01/93 (no mês seguinte, portanto) foi editada a IN SRF 14, que traz o entendimento do Fisco sobre o

RECURSO Nº : 116.918  
ACÓRDÃO Nº : 302-33.621

**que seja receita bruta do TRA: “o valor das receitas mensais de armazenagem e movimentação interna de carga, auferidas pelas permissionárias...”**

Trata-se de norma explicativa, conceitual, cujos efeitos são tanto “ex-tunc” como “ex-nunc”. Não pode o Fisco ter duas interpretações sobre o que seja “receita bruta”: uma antes da IN SRF 14/93 e outra depois. A IN SRF 14/93 veio explicitar o que estava vago na IN SRF 45/77, que apenas falava em “receita bruta”. Agora, sabe-se que “receita bruta” do TRA corresponde ao valor de todas as receitas mensais de armazenagem movimentação interna de carga. Não há, pois, como pretender-se incluir na “receita bruta” mero reembolso de despesas feitas.

A IN SRF 14/93 não veio trazer novo critério de base de cálculo, não veio alterar a base de cálculo anteriormente estabelecida, já que a anterior falava em receita operacional bruta. Veio explicar o que seja essa receita. Não haveria sequer razão plausível para que, antes da edição da IN SRF 14/93, a Receita estabelecesse uma base de cálculo e, a partir dela, nova base de cálculo. Taxa é a contraprestação de um serviço prestado e esse serviço é o mesmo, antes e depois da mencionada IN.

A decisão recorrida equivoca-se quando afirma que a taxa de capatazia representa “despesas e gastos no montante do serviço prestado e cobrado pelos TRAs”. São despesas e gastos de responsabilidade do importador, que o TRA antecipa, por comodidade sua, uma vez que a CODESP, Administração do porto de Santos, não descarrega o navio enquanto essa taxa não for paga. Ora, por vezes o importador está distante e seu representante legal, no Porto de Santos, não tem disponibilidade financeira imediata para fazer face a esse pagamento. A responsabilidade por esse pagamento é do importador, porém o TRA - se não antecipasse o pagamento - teria que aguardar talvez dias para iniciar a operação. Assim, é mais vantajoso, comercialmente falando, adiantar essa verba ao importador e posteriormente dele cobrar, com a devida correção monetária.

A operação assemelha-se a um empréstimo, a uma operação financeira em favor do importador e nada tem a ver com a operação do TRA em si, em função de sua finalidade precípua: armazenar mercadorias contidas em container e facilitar as operações de conferência aduaneira, seja de importação, seja de exportação. O reembolso da taxa de capitaliza não pode ser confundido com a receita operacional bruta do TRA, eis que, se a CODESP abrisse um crédito aos importadores, permitindo que a taxa de armazenagem fosse paga por ele, posteriormente, tal operação desapareceria da contabilidade do TRA, numa demonstração evidente de que ela é financeira e não operacional.

Para melhor elucidar a questão e dirimir eventuais dúvidas operacionais e contábeis, a signatária solicitou e obteve o laudo de dois técnicos, sendo um engenheiro e outro contador, no qual os renomados especialistas, de reconhecidas idoneidade profissional e técnica, afirmam e certificam, após exame físico e documental dos trabalhos desenvolvidos no TRA-I, através de verdadeira auditoria em

RECURSO Nº : 116.918  
ACÓRDÃO Nº : 302-33.621

todos os setores e análise documental, que não há qualquer receita com “capatazias” obtidas pelo TRA-I, conforme documento anexo.

Quanto à caracterização de “receita bruta”, base de cálculo das contribuições ao FUNDAF, é definida na legislação tributária, especialmente na do Imposto de Renda, que, no artigo 179, do Regulamento do Imposto de Renda, estabelece:

“art. 179 - A receita bruta das vendas e serviços compreende o produto da venda e dos bens nas operações de conta própria e do preço dos serviços prestados ( Decreto-lei nº 1.598/77, artigo 12 )”.

Este dispositivo permanece em vigor, e se constata que o mesmo considera como RECEITA BRUTA O PREÇO DOS SERVIÇOS PRESTADOS.

Ora, nenhum TRA presta serviços de capatazias, portanto, tais valores não integram e nem poderão integrar a receita bruta do TRA, em qualquer hipótese.

Trata-se, no caso em questão, de pagamentos e recebimentos efetuados por conta de terceiros, a exemplo do que ocorre com os Despachantes Aduaneiros e Comissárias de Despachos, que recebem adiantamento, pagam impostos e taxas, por conta de seus clientes, e, ao prestarem contas com os mesmos cobram uma parte relativa aos seus honorários.

Nunca se ouviu falar de que a Receita Federal, Estadual ou Municipal, tivesse considerado, como receita dos Despachantes Aduaneiros ou das Comissárias de Despachos, para fins de tributação, todo o valor recebido. Em todas as atividades empresariais existe a possibilidade de recebimentos e pagamentos por conta de terceiros, do que os Bancos e as Administradoras de Bens Condomínios são exemplos mais típicos.

Efetivamente não fazem parte da receita bruta da permissionária do TRA as despesas que adiante e posteriormente é reembolsada. O TRA adianta, não só a despesa de capatazia, como, também, o Imposto sobre Serviços devido por essa capitaliza. No entanto, até o momento, ninguém pensou em agregar o valor desse numerário, que o TRA adianta, à base de cálculo da taxa do FUNDAF. Da mesma forma, como não teria base jurídica para ser considerado o adiantamento do pagamento do ISS, como renda bruta do TRA, igualmente não tem sentido agregar a taxa de capitaliza.

Até 12/09/91 o TRA também adiantava à CODESP taxa por movimentação de container. A partir dessa data, como prova o anexo documento (DOC. nº 03), houvesse mudança de critério - a cobrança passou a ser feita por unidade e não por peso - e a taxa deixou de ser cobrada em separado. Igualmente referido adiantamento não era incluído na base de cálculo do FUNDAF, exatamente porque se referia a um reembolso por despesas de responsabilidade do importador.

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CAMARA

RECURSO Nº : 116.918  
ACÓRDÃO Nº : 302-33.621

Se amanhã vier a ser criada nova taxa a ser suportada pelo importador, mas o TRA tiver interesse comercial em adiantar o montante para seu cliente, da mesma forma não poderá ser considerada como fazendo parte da renda bruta da empresa.

Qualquer importância de responsabilidade do importador, adiantada pelo TRA, para reembolso posterior, estará afastada, seja do ponto de vista jurídico, seja contábil, da renda bruta da empresa. Por esta razão o presente recurso deverá ser provido, por ser de direito e de justiça, e é o que espera a recorrente, na certeza de que esse Egrégio Conselho assim decidirá, dentro dos princípios legais que norteiam suas decisões.

É o relatório.

RECURSO Nº : 116.918  
ACÓRDÃO Nº : 302-33.621

### VOTO

Adoto, na íntegra, o voto do Conselheiro Fausto de Freitas e Castro Neto, no Acórdão 301-28.028, Sessão de 24/04/96, por se tratar de caso idêntico ao presente Recurso:

“Quanto à preliminar da nulidade da notificação, por não ter sido lavrado o auto de infração e sim, notificação de lançamento.

Nenhuma razão assiste a essa preliminar.

O art. 10 do Decreto 70.235/72 diz claramente: “A exigência do crédito tributário será formalizada em auto de infração ou notificação de lançamento, distinto para cada produto”.

Rejeito, pois a preliminar.

### MÉRITO

Esta Câmara, reiteradamente, tem decidido esta matéria em favor do contribuinte, como é exemplo o acórdão 301-28.022 da lavra da douta conselheira LEDA RUIZ DAMASCENO que passo a transcrever:

“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.

RECURSO Nº : 116.918  
ACÓRDÃO Nº : 302-33.621

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.

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.”

Por todo o exposto, dou provimento ao recurso.

Sala das Sessões, em 22 outubro de 1997

  
UBALDO CAMPELLO NETO - Relator