



MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA.

REES.

Sessão de 12/dezembro de 1990

ACORDÃO N.º 301-26.344

Recurso n.º 110.911

Processo n.º 10845-005076/88-31.

Recorrente FLUMAR TRANSPORTES FLUVIAIS E MARÍTIMOS. Rep. Tranchem
Agência Marítima Ltda.

Recorrid 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. Tratandó-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, 12 de dezembro de 1990.

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, JOSÉ THEODORO MASCARENHAS MENCK, IVAR GAROTTI, FLÁVIO ANTONIO QUEIROGA MENDLOVITZ, JOÃO BAPTISTA MOREIRA.

Ausente o Conselheiro Wladimir Clovis Moreira.

MEFP - TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES, 1ª CÂMARA.

RECURSO Nº 110.911

ACÓRDÃO Nº 301-26.344

RECORRENTE: FLUMAR TRANSPORTES FLUVIAIS E MARÍTIMOS, Representada
por TRANSCHEM AGÊNCIA MARÍTIMA LTDA.

RECORRIDA : DRF - SANTOS - SP.

RELATOR : CONSELHEIRO ITAMAR VIEIRA DA COSTA.

R E L A T Ó R I O

Em ato de conferência final de manifesto, o AFTN designado apurou a falta de 22.537 quilos de ácido ortofosfórico, a granel, líquido, já descontado o percentual de quebra previsto na IN-SRF nº 95/84. Não foi cobrada multa tendo em vista as disposições da IN-SRF nº 12/76. Em consequência foi lavrado o Auto de Infração de fls. 01.

A empresa transportadora apresentou impugnação tempestiva arguindo que (fls. 26/38):

a) A ação fiscal é totalmente improcedente. A suposta falta apontada é o resultado das medições nos tanques de terra feitas pelos próprios importadores após a saída do navio;

b) O Decreto nº 91030/85 (RA) prevê em seu art. 74 a elaboração de Certificado de Quantificação. Os pedidos com base no dito artigo têm sido sempre indeferidos pela Administração alegando que a arqueação de calado foi abolida pelo A.D. nº 169/69;

c) Entende ter sido incorreta a aplicação da taxa do dólar. O fato gerador do imposto de importação é a entrada da mercadoria estrangeira no território nacional; ocorre no momento em que a mercadoria é descarregada e não a vigente na data da lavratura do Auto de Infração. No caso em tela, trata-se de mercadoria importada com isenção de tributos, não incidindo o imposto de importação não tendo a Fazenda Nacional nenhuma expectativa de recolhimento de tributos. Transcreve o voto do Ministro Carlos Mário da Silva Velloso no julgamento da Remessa "EX OFFICIO" nº 54.088-SP;

d) Os laudos elaborados pelos Assistentes Técnicos nomeados pela Repartição não contêm requisitos essenciais e sem estes não podem ser chamados de laudos. São unilaterais e sem fundamentação. A quebra natural é um fenômeno previsível mas inevitável. É prevista em todos os códigos modernos, bem como pelos laudos elabo-

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

rados por órgãos oficiais, peritos judiciais e tratadistas. O INT considerou como quebra natural a variação dentro do limite de 5%. A IN 095/84 não pode prevalecer eis que simples IN não pode criar obrigação para o sujeito passivo. O Ácido Ortofosfórico é composto de solução e de elemento cobre. O valor comercial refere-se apenas ao elemento cobre estando incorretos os cálculos constantes do AI;

e) Requer sejam solicitados esclarecimentos que especifica à CODESP, ao Sr. Assistente Técnico, bem como seja acostado aos Autos o Relatório de Ulagem. Os esclarecimentos bem como o Relatório de Ulagem foram devidamente acostados aos Autos.

O autor do feito, em suas informações de fls. 110/111, esclarece que:

a) Não procede a alegação de que os laudos técnicos são elaborados unilateralmente vez que ao ser autorizada a descarga a agência encarregada do navio é a primeira a tomar conhecimento do fato;

b) Quanto ao Relatório de Ulagem não existe dispositivo legal que obrigue o importador a constatar os serviços de medição. Os referidos serviços são feitos por vontade e às custas dos importadores;

c) A aplicação da alíquota de dólar fiscal vigente à data do AI obedece à norma de regência que obriga o lançamento reportar-se à data do fato gerador (art. 144 do CTN e 103 do RA).

d) Não pode prosperar a alegada isenção de tributos tendo em vista o disposto no art. 481 do RA. A alegação de quebra natural está enquadrada nos limites da IN SRF 095/84, item 2, alíneas "a" e "b";

e) O INT em seus laudos limitou-se a relacionar uma série de medidas preventivas a serem adotadas pelo transportador a fim de diminuir a incidência de faltas no transportes de mercadoria a granel.

A ação fiscal foi julgada procedente em 1ª Instância conforme Decisão nº 105/89 (fls. 117).

Inconformada, a empresa recorre a este Colegiado, reiterando os argumeentos expendidos na fase impugnatória.

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

Ao ser analisado o processo, nesta Câmara, verificou-se discrepância nos cálculos procedidos para quantificar a falta existente. Assim, foi o julgamento convertido em diligência a repartição de origem para proceder a nova verificação, através da Resolução nº 301-424/89.

Em razão de erro formal, foi o processo remetido a repartição de origem, em nova diligência (Resolução nº 301-537/90).

Os novos cálculos se encontram às fls. 137 e não foram contestados pela recorrente que foi devidamente notificada.

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.

SERVIÇO 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 SAINZ 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, a 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. 19 - 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 vigorantes 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 consequente, da incidência dos tributos vigorantes à época.

Ora, o parágrafo segue a sorte da cabeça do dispositivo, e não há diferenciá-lo para recorrer à 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-RJ 96/1336)."

Trago à colação parte do voto preferido pelo ilus

SERVIÇO 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 co- tejo entre o manifesto e os registros da descarga.

Sobre a matéria, há pouco tive oportunidade de pro- nunciar-me, pelo que, com a devida vênia, trans- crevo 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 dis- põem que o I.I. incide sobre mercadoria ou produ- to de origem estrangeira e tem como fato gerador sua entrada no território nacional.

Tal núcleo, no entanto, é subordinado à ocorrên- cia de coordenadas de tempo e de lugar para quese 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 tributa- ção respectiva, está fixada na data em que a auto- ridade aduaneira apurar a falta de mercadoria ou dela tiver conhecimento; fica, assim o produto su- jeito aos encargos tributário vigorantes nessa da- ta 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 quan- do a autoridade está em condições de formalizar o lançamento. Somente aí portanto, após um procedi- mento de apuração e dispondo dos elementos de con- vicção sobre a ocorrência do evento, pode compe- lir o responsável a satisfazer o crédito; a sim- ples 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 vigorante 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 sustenta do pelo Procurador da Fazenda Nacional."

Vê-se que a matéria é pacífica no âmbito desta Câmara Superior de Recursos Fiscais, conforme diversos acórdãos, dentre os quais, os seguintes: CSRF/03-01.471, 01.481, 01.491, 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:

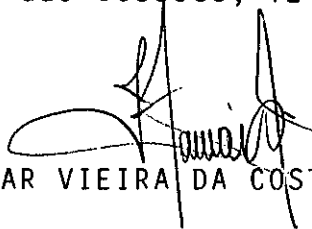
a) aplica-se ao caso concreto, as disposições da IN-SRF nº 95/84 com a redução de 0,5% (meio por cento) do total manifestado como tolerância de quebra para o granel líquido, como feito pela autoridade de 1ª Instância.

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.

Sala das Sessões, 12 de dezembro de 1990.



ITAMAR VIEIRA DA COSTA - Relator.