



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA**

Processo n° 10909.002439/2005-10
Recurso n° 136.499 Voluntário
Matéria II/IPI - FALTA DE RECOLHIMENTO
Acórdão n° 303-35.123
Sessão de 27 de fevereiro de 2008
Recorrente ZIM ISRAEL NAVIGATION COMPANY LTDA
Recorrida DRJ-FLORIANÓPOLIS/SC

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO - II

Data do fato gerador: 11/08/2005

**LEGITIMIDADE PASSIVA. RESPONSABILIDADE.
TRANSPORTADOR. TROCA DE LACRE. INDENIZAÇÃO.**

Comprovado que houve a troca não justificada de lacre de container durante a operação de transporte, o transportador responderá pelo volume cujo conteúdo for constatada falta de mercadoria e não se verificar a ocorrência de caso fortuito ou de força maior que possa excluir a sua responsabilidade, cabendo a este indenizar a Fazenda Nacional no montante do valor do tributo que deixar de ser recolhido sobre as mercadorias faltantes nesse container.

DEPOSITÁRIO. EXCLUSÃO DE RESPONSABILIDADE.

O depositário se exime de responder por avaria ou por extravio de mercadoria sob sua custódia, bem assim por danos causados em operação de carga ou de descarga realizada por seus prepostos, no caso de volumes recebidos com ressalva ou com protesto.

HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA. EFETIVIDADE DO FATO GERADOR PRESUMIDO.

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 aduaneira.

BASE DE CÁLCULO. FATURA

Em sendo apresentada pelo transportador uma fatura comercial emitida pelo exportador-vendedor, a qual serviu de base para fins de seguro de transporte, para concessão do regime de trânsito aduaneiro e de valor bem superior a uma outra apresentada pelo importador-adquirente, aquela deverá prevalecer para fins de determinação da base de cálculo da indenização por falta de mercadoria.

ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES

Data do fato gerador: 11/08/2005

PIS E COFINS NA IMPORTAÇÃO.

Constatado que, quando da entrada dos bens estrangeiros no território nacional, não havia lei instituindo o PIS e o COFINS na importação, inexistente será o fato gerador, e conseqüentemente, será incabível a sua exigência, bem como o ressarcimento no mesmo valor, ainda que a falta da mercadoria venha a ser apurada após vigente lei nesse sentido.

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Data do fato gerador: 11/08/2005

MULTA. FALTA DE MERCADORIA.

Aplicam-se a multa de 50% (cinquenta por cento), proporcional ao valor do imposto incidente sobre a importação da mercadoria ou o que incidiria se não houvesse isenção ou redução, pelo extravio ou falta de mercadoria, inclusive apurado em ato de vistoria aduaneira.

RECURSO VOLUNTÁRIO PROVIDO EM PARTE

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da terceira câmara do terceiro conselho de contribuintes, por maioria de votos, afastar a preliminar de ilegitimidade passiva suscitada pelo Conselheiro Nilton Luiz Bartoli. Por unanimidade de votos, não tomar conhecimento do recurso voluntário relativo ao IPI e negar provimento quanto ao II. Por maioria de votos, dar provimento ao recurso voluntário quanto ao PIS e à COFINS, nos termos do voto do redator. Vencidos os Conselheiros Luis Marcelo Guerra de Castro, Relator, e Celso Lopes Pereira Neto, que negaram provimento. Designado para redigir o voto o Conselheiro Luis Carlos Maia Cerqueira (Suplente).


ANELISE DAUDT PRIETO

Presidente


LUIS CARLOS MAIA CERQUEIRA

Redator

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Heroldes Bahr Neto e Vanessa Albuquerque Valente. Ausente momentaneamente o Conselheiro Davi Machado Evangelista (Suplente).



Relatório

Por bem descrever a matéria litigiosa, adoto relatório que embasou a decisão recorrida, que passo a transcrever:

Trata o presente processo das notificações de lançamento de fls. 01 a 05, 08 a 12 e 15 a 19 por meio dos quais são feitas as seguintes exigências:

fls. 01 a 05

*1- R\$ 58.625,37 (cinquenta e oito mil seiscentos e vinte e cinco reais e trinta e sete centavos) de indenização no valor equivalente ao **Imposto de Importação (II)**;*

*2- R\$ 29.312,68 (vinte e nove mil trezentos e doze reais e sessenta e oito centavos) de **multa, no percentual de 50%** (cinquenta por cento) do valor do imposto incidente sobre a importação da mercadoria ou o que incidiria se não houvesse isenção ou redução, pelo extravio ou falta de mercadoria, inclusive apurado em ato de vistoria aduaneira, nos termos do art. 106, II "d" do Decreto-lei nº 37, de 18/11/1966 - DOU 21/11/1966;*

fls. 08 a 12

*3- R\$ 71.846,56 (setenta e um mil oitocentos e quarenta e seis reais e cinquenta e seis centavos) de indenização no valor equivalente ao **Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI)**;*

fls. 14 a 19

*4- R\$ 40.571,13 (quarenta mil quinhentos e setenta e um reais e treze centavos) de **Contribuição Social para o Financiamento da Seguridade Social** devida pelo Importador de Bens Estrangeiros ou Serviços do Exterior - **COFINS-Importação**, nos termos dos arts. 1º; 3º, 4º, II; 6º, II; 7º, I e 8º, II, da Lei nº 10.865 de 30/04/2004 - DOU 30/04/2004 - ed. extra;*

*5- R\$ 8.808,21 (oito mil oitocentos e oito reais e vinte e um centavos) de **Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público** incidente na Importação de Produtos Estrangeiros ou Serviços - **PIS/PASEP-Importação**, nos termos dos arts. 1º; 3º, 4º, II; 7º, I e 8º, I, da Lei nº 10.865/2004.*

Conforme consta nas Descrições dos Fatos e Enquadramentos Legais (fls. 02 a 05, 09 a 12 e 16 a 19) o motivo das exigências deveu-se ao fato de haver ocorrido extravio das mercadorias que deveriam estar no container nº FSCU 607854-0, descarregado do navio ZIM Buenos Aires, em 10/08/2003, no Porto de Itajaí.

Foi verificado, em 22/08/2003, após a pesagem do referido container, que o peso bruto da mercadoria era de 180 kg (fl. 23) quando deveria ser de 29.980,00 kg. Realizada nova pesagem em 24/08/2003 constatou-se que o peso líquido da mercadoria era de 50 kg (fl. 23).

O depositário foi intimado (fl. 26) a demonstrar que tomou a providência disposta no art. 583 do Regulamento Aduaneiro (Decreto nº 4.543, de 26/12/2002) que dispõe, in verbis:

Art. 583. Cabe ao depositário, logo após a descarga de volume avariado, ou a constatação de extravio, registrar a ocorrência em termo próprio, disponibilizado para manifestação do transportador, na forma e no prazo estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal.

Ele (depositário) apresentou, então, a resposta de fl. 27 juntamente com os documentos de fls. 28 a 40. À fl. 28 consta rol dos documentos apresentados. À fl. 39 consta documento de que havia divergência de lacre, relativamente ao container em questão.

Com o prosseguimento dos atos de fiscalização a transportadora foi intimada (fl. 41) a esclarecer porque o container em comento foi descarregado no Porto de Itajaí uma vez que o Porto de destino era São Francisco do Sul – SC. A intimada apresentou a explicação de fls. 42/43, por meio da qual procura justificar que agiu dessa forma porque o navio não tinha escala nesse último porto e que o importador se responsabilizou em proceder às operações de DTA.

Analisando o documento de fl. 46 (fatura comercial das mercadorias desaparecidas) a fiscalização verificou grande divergência de valores entre esse documento e o apresentado pela importadora (fl. 47) quando solicitou a vistoria aduaneira.

Foi solicitado ao importador a original da fatura (fl. 48). Ele apresentou a explicação de fl. 49/50, por meio da qual alegou que não possuía a via original.

A transportadora foi, por sua vez, intimada (fl. 51) a apresentar a via original da fatura. Ela, através do documento de fls. 52/53, respondeu que tal documento é de responsabilidade da importadora.

A importadora apresentou o documento de fl. 54 onde consta o valor do pagamento do frete no valor de US\$ 2.686,00 para um transporte de mercadorias no valor de US\$ 27.489,02.

A transportadora foi intimada (fl. 55) a se manifestar a respeito do Termo de Faltas e Avarias emitido pelo depositário (fl. 37), em 10/08/2003, relativamente ao container FSCU 607854-0. Apresentou a resposta de fls. 56/57, por meio da qual meramente descreve o ocorrido.

A fiscalização considerou que a responsabilidade pela devida indenização à Fazenda Nacional sobre os tributos que deixaram de ser recolhidos, relativamente às mercadorias desaparecidas, era do transportador, também responsável pelas multas pelo extravio dessas mercadorias e pelo PIS e COFINS. Procedeu, portanto, as exações em tela.

Lavradas as Notificações de Lançamento já mencionadas, e intimada a notificada em 25/08/2005 (fls. 01, 08 e 15), em 30/08/2005 ela ingressou com as impugnações de fls. 60 a 72, 84 a 95 e 106 a 117 por meio das quais alega em síntese:

- de acordo com o serviço de conferência de lacre do Sindicato dos Conferentes de Itajaí (fl. 81) consta que em 10/08/2003, no momento da descarga do container FSCU 607854-0, seu lacre era o de nº 1076711. O documento – Termo de Falta e Avarias (fls. 34 e 37) - emitido, posteriormente, pela Superintendência do Porto de Itajaí, apesar de datado em 10/08/2003, não consigna nenhuma data abaixo das assinaturas do Fiel do Armazém, Gerência de Operações, Agência Responsável e Receita Federal;

- apesar de ter sido consignado no Termo de Avarias que havia divergência no lacre do container, apenas a pedido do representante do importador é que foi feita a pesagem da unidade, em 22/08/2003 e, posteriormente, em 24/08/2003, ou seja, 12 (doze) dias após a descarga do navio;

- foi, então, efetivada a Vistoria Aduaneira, por requerimento do representante legal do importador em 22/09/2003, sendo constatado que o lacre existente no container FSCU 607854-0 era o de nº 091639 (ver declaração de fl. 34) e não o declarado no BL nº ZIMUCOL214, o qual era de nº 1076711;

- apesar de constar no Termo de Faltas e Avarias lavrado em 10/08/2003 que a unidade foi lacrada no ato da descarga com o lacre do Porto/Tecovi sob o nº 38052, nada foi relatado a respeito desse lacre na ocasião da Vistoria Aduaneira;

- a Declaração de posicionamento da unidade na praça 28 (fl. 34) não explicita se o procedimento foi efetivado no momento da descarga, ou se ocorreu quando o container foi posicionado em definitivo para aguardar o desembarço aduaneiro;

- além de tudo, o fato de o container estar vazio quando da Vistoria Aduaneira não estabelece com segurança o momento da ocorrência, haja vista que a unitização foi feita na cidade de Colon-Panamá, transbordada em Kingston-Jamaica e descarregada em Itajaí-Brasil. Acrescente-se a isso tudo que o transportador marítimo não detém responsabilidade sobre o conteúdo declarado na unidade transportada e, muito menos, sobre os valores informados para a mesma;

- quando a fiscalização afirma que restou comprovado que há fortes indícios de cometimento de crime contra a ordem tributária por subfaturamento do valor da mercadoria se esquece que o transportador marítimo pode ter sido utilizado como álibi para transporte de mercadorias que sequer foram embarcadas, ou transbordadas em porto divergente do consignado no BL;

- quanto à cópia da fatura comercial por ter sido utilizada a modalidade de frete collect o armador/transportador necessita apenas

de uma cópia da fatura comercial para o fechamento de câmbio sendo que a via original pertence ao importador;

- em correspondência datada de 06/08/2004 e protocolizada junto à DRF/Itajaí em 17/08/2004 o representante legal do importador se refere à relação havida entre exportador e importador (item III) consignando a responsabilidade ao remetente da carga que teria assumido todos os atos referentes ao embarque junto às autoridades portuárias e perante a seguradora, objetivando o ressarcimento dos seus prejuízos e a regularização da documentação;

- de se esclarecer que existe processo judicial tramitando no Panamá onde o exportador e o transportador contendem a respeito da responsabilidade pelos prejuízos decorrentes da unidade FSCU 607854-0, o que por si só torna inócua, por perda de objeto, a presente exação;

- finalmente cabe observar que as faturas/invoices consignadas pelo exportador no valor de US\$ 154.896,39 e a apresentada pela importadora, US\$ 27.489,02, possuem quantidades bem discrepantes, estando, portanto, equivocada a informação da fiscalização no sentido de que são de mesma quantidade. O peso bruto total de ambas é de 29.980 kg (à fl. 66 cita o art. 581 do Decreto nº 4.543/2002, o art. 60, parágrafo único do Decreto-lei nº 37/1966 e o art. 6º, II da Lei nº 10.865/2004);

- ademais, se não houve a entrada da mercadoria no valor de US\$ 153.972,68 não ocorreu o fato gerador. Ressalte-se, também, que a fiscalização não considerou o valor de acordo com a fatura identificada como sendo correta pela importadora, no valor de US\$ 27.489,02, pois é sobre essa quantia que deveria haver o pagamento da importação, mediante o fechamento de câmbio via Banco do Brasil, assim como o pagamento dos tributos;

- sem prova técnica de falsidade a fiscalização buscou ilegalmente proceder à exigência dos tributos com base na fatura de maior valor e não sobre o valor da importação;

- de qualquer forma a responsabilidade do transportador é solidária, conforme aposta no art. 6º, II da Lei nº 10.865/2004. Ora, se a o transportador é solidário é necessário que haja um responsável principal (transcreve à fl. 67 o referido texto legal). De se lembrar, também, que o transportador não tem responsabilidade pela declaração do conteúdo da mercadoria a ser transportada e, muito menos, pelas informações fornecidas pela aduana do país de origem da carga e do transbordo da mesma;

- o contrato de transporte é um contrato de fim, assim o transportador marítimo quando recebe os bens assume a mesma natureza do depositário e nos termos do taxativo rol do art. 102 do Código Comercial sua responsabilidade somente é excluída por vício de origem, caso fortuito ou força maior. Há, portanto, uma inversão do ônus da prova (transcreve à fl. 69 trecho de pensamento de Agostinho Alvim e cita o art. 519 do código Comercial);



Pede o cancelamento das exigências em tela.

Sopesando tais elementos, decidiu o órgão julgador *a quo* pela manutenção integral da exigência, conforme se verifica da leitura da ementa a seguir transcrita:

Assunto: Imposto sobre a Importação - II

Data do fato gerador: 11/08/2005

Ementa: TRANSPORTADORA

Comprovado que houve a troca não justificada de lacre de container durante a operação de transporte, cabe à transportadora indenizar a Fazenda Nacional no montante do valor do II que deixar de ser recolhido sobre as mercadorias faltantes nesse container, das que estiverem arroladas na fatura comercial da importação.

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Data do fato gerador: 11/08/2005

Ementa: IPI NA IMPORTAÇÃO

Não tendo havido impugnação específica a respeito da exação do IPI aplicam-se-lhe, mutatis mutandis, os mesmos fundamentos relativos ao julgamento do II.

COFINS E PIS

Para o efeito de exigência da COFINS e do PIS, consideram-se entrados no território nacional os bens que constem como tendo sido importados e cujo extravio venha a ser apurado pela administração aduaneira.

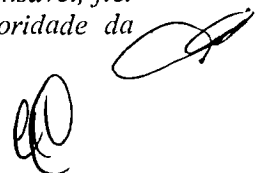
Lançamento Procedente.

Os fundamentos para a decisão hostilizada são, em síntese:

a) que os fatos narrados pela autoridade fiscal se subsumem à hipótese descrita no art. 592 do Regulamento Aduaneiro de 2002, que regulamentou a aplicação do art. 41 do Decreto-lei nº 37, de 1966 e que, por essa razão, a responsabilidade pelo recolhimento dos tributos incidentes sobre a mercadoria extraviada seria efetivamente do transportador;

b) que não foi apresentada prova da caracterização de caso fortuito ou força maior capaz de excluir a responsabilidade pelo extravio;

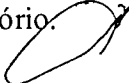
c) que a declaração juntada às 125, pretensamente elaborada pelo Sindicato dos Conferentes de Carga de Itajaí, que não identifica o responsável pela sua assinatura, não teria o condão de afastar a caracterização dos fatos consignados no documento de identificação de ocorrência (acostado à fl. 37), firmado pela agência responsável, fiel depositário, gerência de operações do porto e por autoridade da Secretaria da Receita Federal;



d) que a ausência de consignação das datas em cada assinatura aposta no documento que se pretende opor contraprova demonstra que todas

as pessoas que o firmaram o fizeram na data da sua emissão (10/08/2003);

Mantendo sua irresignação, compareceu a recorrente aos autos pleiteando, por meio do recurso acostado às fls. 164 a 181, a reforma do *decisum* de 1ª instância, essencialmente, em razão dos mesmos fundamentos apresentados quando da inauguração da fase litigiosa:

É o Relatório. 



Voto Vencido

Conselheiro LUIS MARCELO GUERRA DE CASTRO, Relator

O recurso é tempestivo: a ciência da decisão recorrida ocorreu em 28/07/2006, sexta-feira, e a peça processual que o instaurou apresentada em 28/08/2006 (docs. de fls. 163 e 164, respectivamente).

Os pontos fulcrais do litígio são, no meu sentir, a definição da responsabilidade pelo extravio da mercadoria, da base de cálculo a ser considerada para formulação da exigência fiscal e a vigência da lei que instituiu o pagamento do PIS/Cofins sobre a importação.

Ou seja, além de questionar sua responsabilização pelo extravio, a recorrente contesta o valor considerado para os bens extraviados.

Em nome da clareza, analiso cada um desses fundamentos separadamente.

Efetividade do Fato Gerador Presumido

Sustenta a recorrente que, em litígio judicial que tramita no Panamá, onde discute com o exportador a responsabilidade pelos prejuízos causados, todos os indícios e provas até o momento levantadas direcionam o processo para a conclusão de que a mercadoria sequer foi embarcada na unidade FSCU 607854-0 quando da saída do território Panamenho. Tais elementos seriam oportunamente traduzidos para o vernáculo, em eventual contenda judicial travada no Território Nacional.

No seu sentir, esses fatos, por si só, tornariam a presente notificação de lançamento inócua por perda de objeto.

Ocorre que os aspectos fáticos que a recorrente aponta como incertos, subsumem-se à hipótese de incidência prevista no § 2º do art. 1º do Decreto nº do Decreto-lei nº 37, de 1966, com redação fornecida pelo Decreto-lei nº 2.472, de 01/09/1988, que dispõe:

§ 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 aduaneira.

Com efeito, não resta dúvida que os documentos de transporte efetivamente acobertavam a mercadoria cuja falta foi confirmada em processo de vistoria aduaneira.

Opera-se, portanto, uma presunção que não pode ser afastada sem provas robustas de que a mercadoria, apesar de consignada em documentos de transporte, teria deixado de ser embarcada com destino ao Território Nacional.

No caso concreto, tal demonstração torna-se ainda mais difícil pela chegada da unidade de carga em que acondicionava a mercadoria agora declarada como não embarcada no exterior.



Responsabilidade do Transportador

Reafirma a recorrente, outrossim, que, de acordo com informação do Sindicato dos Conferentes Aduaneiros, o número do lacre apostado no container FSCU 607854-O seria efetivamente aquele declarado no BL n.º. ZIMUCOL214 (n.º. 1076711), dentre outros elementos que colocariam em dúvida o momento em que as mercadorias teriam desaparecido.

Assim como as autoridades *a quo*, não vejo como os argumentos aduzidos possam afastar a estrutura das presunções elencadas na legislação aduaneira.

A esse respeito, peço vênia para trazer à colação os artigos em que tal estrutura encontra-se sedimentada:

Em primeiro lugar, fixa o art. 41 do Decreto-lei nº 37, de 1966:

Art. 41 - Para efeitos fiscais, os transportadores respondem pelo conteúdo dos volumes, quando:

I - ...

II - houver falta de mercadoria em volume descarregado com indícios de violação;

No mesmo sentido, operou-se a regulamentação do dispositivo acima nos arts. 592 e seguintes do Regulamento Aduaneiro aprovado pelo Decreto nº 4543, de 2002, abaixo transcritos para melhor compreensão:

Art. 592. Para efeitos fiscais, é responsável o transportador quando houver (Decreto-lei nº 37, de 1966, art. 41):

(...)

II - extravio de mercadoria em volume descarregado com indicio de violação;

(...)

Art. 593. O depositário responde por avaria ou por extravio de mercadoria sob sua custódia, bem assim por danos causados em operação de carga ou de descarga realizada por seus prepostos.

Parágrafo único. Presume-se a responsabilidade do depositário no caso de volumes recebidos sem ressalva ou sem protesto.

Nesse contexto, forçoso é concluir que a responsabilidade pela mercadoria extraviada antes da descarga ou é do transportador ou do depositário. Só será deste último se deixar de promover a devida ressalva.

No caso do presente recurso, já foi devidamente observada a existência de ressalva do depositário e visada pela Secretaria da Receita Federal.

Restaria então discutir a exclusão da responsabilidade do transportador em função de caso fortuito ou força maior mas, para tanto, caberia a adoção das providências elencadas no art. 595 do Regulamento Aduaneiro, a saber:



Art. 595. A autoridade aduaneira, ao reconhecer a responsabilidade nos termos do art. 591, verificará se os elementos apresentados pelo indicado como responsável demonstram a ocorrência de caso fortuito ou de força maior que possa excluir a sua responsabilidade.

§ 1º Para os fins deste artigo, e no que respeita ao transportador, os protestos formados a bordo de navio ou de aeronave somente produzirão efeito se ratificados pela autoridade judiciária competente.

§ 2º As provas excludentes de responsabilidade poderão ser produzidas por qualquer interessado, no curso da vistoria.

Ausentes tais elementos excludentes, resta ratificada a responsabilidade do transportador.

Base de Cálculo

Insurge-se ainda a recorrente contra a base de cálculo do imposto de importação.

Conforme se lê no relatório do procedimento de Vistoria Aduaneira, foram apresentadas duas cópias de fatura diferentes para as mercadorias extraviadas: uma que acompanhava os documentos de transporte, apresentados pelo agente da recorrente, declarada como emitida pelo exportador, no valor de US\$ 154.896,39 (doc. de fls 120) e outra apresentada pelo representante do importador, no valor de US\$ 27.489,02, (doc. de fls 119), fato que foi objeto da competente representação fiscal para fins penais.

Defende a recorrente, nessa senda, que, em função da confirmação de autenticidade pelo próprio responsável pela apresentação da fatura de menor valor, esta deveria ser a considerada para efeito de cálculo do impostos.

Ocorre que, com o máximo respeito à opinião da recorrente, penso que aquela confirmação pouco efeito tem para fins de ratificação do conteúdo do documento, principalmente porque a emissão da fatura não é um ato do adquirente, mas do vendedor.

Ademais, há que se relembrar que o contrato de transporte firmado com a recorrente, ao que tudo indica, considerou como valor da mercadoria o valor constante da fatura de maior valor, vez que esta, como já se disse, acompanhava os documentos de transporte.

Esclareça-se que a posse daquele documento pelo transportador seria justificada pela necessidade de instruir concessão de regime de trânsito aduaneiro a que se submeteria a mercadoria até o destino final consignado naqueles documentos (São Francisco do Sul).

Com efeito, exige a Instrução Normativa nº SRF nº 248, de 25 de novembro de 2002, que disciplina o regime de Trânsito Aduaneiro:

Art. 37. O beneficiário deverá apresentar, para o despacho de trânsito, o extrato da declaração de trânsito, impresso por meio do Siscomex Trânsito, instruído com:

I - cópia legível do conhecimento de transporte internacional nos casos de DTA, DTI e MIC-DTA, inclusive dos conhecimentos agregados, se for o caso;

II - cópia legível da fatura comercial, nos casos de: DTA de entrada comum e de passagem comum, MIC-DTA e TIF-DTA;

Assim sendo, independentemente da apuração de eventual responsabilidade criminal ou aplicação de multa agravada ao verdadeiro responsável por eventual falsificação, que, registre-se, **não foi imputada**, não vejo como desconsiderar o documento emitido pelo exportador e apresentado pelo próprio transportador em detrimento de um outro apresentado por um terceiro que não detinha poderes para fazê-lo.

Legislação Vigente

De fato, como é notório, o elemento material das contribuições objeto do vertente, segundo o § 1º do art. 149 da Carta de 1988, inserido pela Emenda Constitucional nº 41, de 19 de dezembro de 2003, é a importação.

Também é certo que, efetivamente, a descarga da mercadoria proveniente do exterior ocorrera em data anterior à lei que instituiu a cobrança das contribuições (Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004).

Com efeito, a entrada das mercadorias o objeto do presente processo ocorrera em 10/08/2003.

Ocorre que, assim como se verifica com relação à incidência do Imposto de Importação sobre a mercadoria extraviada, o fato gerador das contribuições não se aperfeiçoa até a finalização do correspondente lançamento.

Vejamos o que diz o art. 4º da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004:

Art. 4º. Para efeito de cálculo das contribuições, considera-se ocorrido o fato gerador:

(...)

II - no dia do lançamento do correspondente crédito tributário, quando se tratar de bens constantes de manifesto ou de outras declarações de efeito equivalente, cujo extravio ou avaria for apurado pela autoridade aduaneira; (destaquei)

Obviamente, esse artigo só pode ser lido em conjunto com o art. 114 do CTN:

Art. 114. Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.

Ou seja, no caso da mercadoria manifestada e extraviada, pouco importa o momento da sua entrada da mercadoria do Território Nacional, enquanto não concluído o correspondente lançamento, não se complementou o fato gerador.

Explicando o fenômeno, pontifica Antonio Roberto Sampaio Dória (apud Geraldo Ataliba, *Hipótese de Incidência Tributária*. São Paulo. Malheiros. 2004, 6ª edição, p. 99):

“Ora, dada a natureza própria de cada imposto, determinada pela realidade econômica em que assenta, pode o legislador eleger, dentro



de um espectro mais ou menos amplo de alternativas ou opções válidas, qual o momento em que um específico fato gerador se exterioriza, desprezando outras componentes de fato que integram a mesma realidade econômica e cuja manifestação, antes ou depois, é juridicamente irrelevante para caracterizar ou modificar a obrigação tributária respectiva. A propósito, segundo dispõe o CTN, em seu art. 114, "fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência" (destaquei).

Por outro ângulo, pondera Ataliba (ob. e ed. cit. p. 95):

"A determinação do momento do nascimento da obrigação tributária (aspecto temporal da h.i.) está nas disposições legislativas. Dino Jarach é incisivo, ao sublinhá-lo: 'Para a delimitação temporal das hipóteses de incidência, o legislador pode adotar diferentes posturas: pode atribuí-las ou imputá-las — para os efeitos da obrigação tributária que nasce — a um período, ou ainda pode considerá-las no resultado último, ao finalizar o processo; ou bem adotar um momento qualquer do próprio processo inicial ou final'" (destaquei)

Compete ao legislador, portanto definir em que momento se complementa o fato gerador e quais as circunstâncias fáticas que são relevantes para a sua formação. De fato, seria inviável falar em fato gerador se não se configurasse a entrada da mercadoria, mas é perfeitamente possível, como de fato se verifica no presente, que a sua concretização somente se complete com um determinado fato posterior.

Nesse sentido, labora igualmente a pacífica jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, a teor Recurso Especial nº 203815/RJ (Min. José Delgado, DJ de 02/08/1999), cuja ementa peço vênia para transcrever parcialmente:

TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO. MERCADORIA IMPORTADA A GRANEL. QUEBRA INFERIOR AO LIMITE TÉCNICO PERMITIDO DE 5% (CINCO POR CENTO). MERCADORIA ISENTA. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. DECRETO-LEI 37/66, ARTIGOS 41, III E 60, PARÁGRAFO ÚNICO. OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR. NECESSIDADE DE FIXAÇÃO DE CRITÉRIO TEMPORAL PARA QUE SE COMPLETE. ARTIGO 19, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL E ARTIGOS. 10 E 23, DO DECRETO-LEI 37/66. COMPATIBILIDADE. RECURSO ESPECIAL PROVIDO. INVERSÃO DA SUCUMBÊNCIA.

1. (...)

2. Não obstante o fato gerador do imposto de importação se dê com a entrada da mercadoria estrangeira em território nacional, torna-se necessária a "fixação de um critério temporal a que se atribua a exatidão e certeza para se completar o inteiro desenho do fato gerador". Assim, embora o fato gerador do tributo se dê com a entrada da mercadoria em território nacional, ele apenas se aperfeiçoa com o registro da Declaração de Importação no caso de regime comum e, nos termos precisos do parágrafo único, do artigo 1º, do Decreto-Lei nº 37/66. "como entrada no território nacional a mercadoria que constar como tendo sido importada e cuja a falta seja apurada pela autoridade aduaneira.

Se o fato gerador somente se completa no momento em que se realiza o respectivo lançamento, a finalização desse ato (ou procedimento) define o regime jurídico que disciplinará a determinação da matéria tributável e o cálculo do montante do tributo devido conforme art. 144

Art. 144. O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

Nessa linha, afirma Souto Maior Borges (*Lançamento Tributário*. São Paulo. Malheiros, 1999, 2ª ed. p. 233)

Sem embargo, porque em qualquer hipótese a legislação aplicável ao lançamento é a vigente na data do fato jurídico tributário, pode-se afirmar que este último é sempre um parâmetro temporal para a aplicação da legislação tributária. A lei que regula o lançamento é a vigente na data do fato jurídico tributário.

Considerando que a notificação de lançamento que materializa a exigência debatida aperfeiçoou-se em 25/08/2005, a lei aplicável ao caso concreto será a vigente nessa data.

Penalidade

Por último, por tudo que foi exposto, à cobrança dos impostos foi corretamente acrescida a multa de 50%, calculada sobre o imposto de importação, expressamente prevista no art. 106, inciso II, alínea “d”, do mesmo Decreto-lei, que dispõe textualmente

Art. 106 - Aplicam-se as seguintes multas, proporcionais ao valor do imposto incidente sobre a importação da mercadoria ou o que incidiria se não houvesse isenção ou redução:

I - ...

II - de 50% (cinquenta por cento):

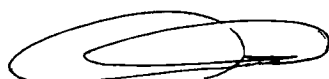
....

d) pelo extravio ou falta de mercadoria, inclusive apurado em ato de vistoria aduaneira;

Conclusão

Ante ao exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário.

Sala das Sessões, em 27 de fevereiro de 2008



LUIS MARCELO GUERRA DE CASTRO – Relator



Voto Vencedor

Conselheiro LUIS CARLOS MAIA CERQUEIRA, Redator

Tendo sido designado para proferir o voto vencedor, assim me expresso.

O recurso é tempestivo e foi apresentado por parte legítima, pelo que, em atendendo aos requisitos de admissibilidade, o mesmo deve ser conhecido.

Como muito bem frisou o i.Relator do voto vencido, os pontos fulcrais do litígio são, a definição da responsabilidade pelo extravio da mercadoria, da base de cálculo a ser considerada para formulação da exigência fiscal e a vigência da lei que instituiu o pagamento do PIS/Cofins sobre a importação.

Neste afã, de relevo destacar que a divergência a qual ensejou o voto em apreço se resumiu à vigência da lei que instituiu o pagamento do PIS/Cofins sobre a importação, cujo item no voto vencido tem como título "Legislação Vigente".

Desse modo, o voto em epígrafe explicitará o entendimento majoritário acerca do ponto objeto da divergência, sendo que, quanto aos demais pontos (Efetividade do Fato Gerador Presumido, Responsabilidade do Transportador, Base de Cálculo e Penalidade), por concordar com os fundamentos e conclusões expostas no voto vencido, aqui os adoto como razão de decidir, abstenho-me, contudo, de transcrevê-los, de modo a evitar repetições desnecessárias.

Legislação Vigente

O elemento material das contribuições objeto do vertente, segundo o inciso II do § 2º do artigo 149 da Carta de 1988, inserido pela Emenda Constitucional nº 42, de 19 de dezembro de 2003, é a importação de produtos estrangeiros e serviços.

A Lei nº 10.865, que instituiu a Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PIS/PASEP-Importação) e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS-Importação) incidentes sobre a importação de bens e serviços, somente foi inserida no ordenamento jurídico brasileiro em 30 de abril de 2004.

O artigo 3º da referida Lei, determina, verbis:

Art. 3º O fato gerador será:

I - a entrada de **bens** estrangeiros no território nacional; ou

II - o pagamento, o crédito, a entrega, o emprego ou a remessa de valores a residentes ou domiciliados no exterior como contraprestação por **serviço** prestado.

(destaquei)

É fato que, a descarga da mercadoria proveniente do exterior, ou em outras palavras, a entrada das mercadorias objeto do presente processo, ocorrera em 10 de agosto de 2003, ou seja, antes mesmo da vigência da lei que instituiu a cobrança das contribuições (Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004).

De pronto, ressalto que o Sistema Tributário Brasileiro deve observância aos princípios constitucionais da legalidade e da anterioridade, os quais, nos termos do artigo 150, incisos I e III “a”, da Constituição Federal, assim se revelam:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;

(...)

III - cobrar tributos:

a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado;

(destaquei)

Ora, se sequer existia a referida Lei quando da entrada dos bens estrangeiros no território nacional (fato gerador), em observância aos princípios da legalidade e da anterioridade, não há que se falar em exigência de ressarcimento de PIS/Cofins em razão de falta de mercadoria objeto de importação, até mesmo porque sequer houve fato gerador.

Este fundamento, por si só, já é suficiente para afastar a pretensão fiscal, porém, debruçando-me sobre a posterior Lei nº 10.865/2004, saliento que não se pode confundir a exegese do art. 3º (fato gerador) com a do artigo 4º (fato gerador para efeito de cálculo), *verbis*:

Art. 4º. Para efeito de cálculo das contribuições, considera-se ocorrido o fato gerador:

I - na data do registro da declaração de importação de bens submetidos a despacho para consumo;

II - no dia do lançamento do correspondente crédito tributário, quando se tratar de bens constantes de manifesto ou de outras declarações de efeito equivalente, cujo extravio ou avaria for apurado pela autoridade aduaneira;

III - na data do vencimento do prazo de permanência dos bens em recinto alfandegado, se iniciado o respectivo despacho aduaneiro antes de aplicada a pena de perdimento, na situação prevista pelo art. 18 da Lei no 9.779, de 19 de janeiro de 1999;

IV - na data do pagamento, do crédito, da entrega, do emprego ou da remessa de valores na hipótese de que trata o inciso II do caput do art. 3º desta Lei. (destaquei)

De fato, o artigo 4º buscou dar maior objetividade temporal ao fato gerador com vistas ao cálculo do tributo, ou seja, como nem sempre é possível determinar a data precisa em

que ocorre a “entrada” no território nacional (no caso de bens estrangeiros) a lei fixou alguns momentos (incisos I a IV) passíveis de determinação objetiva da data em questão. Contudo, como a própria redação do art. 4º deixa claro, a ocorrência do fato gerador é considerada unicamente para efeito de cálculo do tributo, tal como ocorre, p. ex. quando há alteração na alíquota do bem importado.

Por uma questão lógico-jurídica, somente é aplicável o artigo 4º se ocorridas uma das hipóteses do artigo 3º, e para que tal aconteça, evidentemente, que é imprescindível que haja lei que preveja tais hipóteses, o que não foi o caso em tela, posto que, repito, sequer existia a Lei nº 10.865/2004 quando da entrada das mercadorias.

Portanto, não cabe a exigência do PIS e do COFINS na importação de bens estrangeiros quando sequer existia, por ocasião do suposto fato gerador, lei que houvesse instituído tal hipótese de incidência.

No mais, frise-se que a legislação complementar, bem como as respeitáveis doutrinas e jurisprudências citadas no voto vencido não se contrapõem ao entendimento que ora se explicita, senão vejamos.

O artigo 114 do CTN define o fato gerador da seguinte forma:

Art. 114. Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.

A citação do artigo 114 não trás qualquer novidade, e só reforça, de forma óbvia, o entendimento de que, em sendo o fato gerador do PIS e do Cofins na importação a entrada de bens estrangeiros no território nacional, a hipótese do inciso II do artigo 4º aplica-se apenas *para efeitos de cálculo*, o que, portanto, se demonstrada a inexistência de base legal por ocasião da hipótese do fato gerador, inexistente será o próprio fato gerador.

Quanto às doutrinas de Antonio Roberto Sampaio Dória (apud Geraldo Ataliba, *Hipótese de Incidência Tributária*. São Paulo. Malheiros. 2004, 6ª edição, p. 99) e Ataliba (ob. e ed. cit. p. 95), do mesmo modo, em nada se opõem ao entendimento que ora se expõe.

Também é pertinente a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, a teor do Recurso Especial nº 203815/RJ (Min. José Delgado, DJ de 02/08/1999), cuja ementa peço vênia para transcrever parcialmente:

TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO. MERCADORIA IMPORTADA A GRANEL. QUEBRA INFERIOR AO LIMITE TÉCNICO PERMITIDO DE 5% (CINCO POR CENTO). MERCADORIA ISENTA. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. DECRETO-LEI 37/66, ARTIGOS 41, III E 60, PARÁGRAFO ÚNICO. OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR. NECESSIDADE DE FIXAÇÃO DE CRITÉRIO TEMPORAL PARA QUE SE COMPLETE. ARTIGO 19, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL E ARTIGOS. 10 E 23, DO DECRETO-LEI 37/66. COMPATIBILIDADE. RECURSO ESPECIAL PROVIDO. INVERSÃO DA SUCUMBÊNCIA.

1. (...)

2. Não obstante o fato gerador do imposto de importação se dê com a entrada da mercadoria estrangeira em território nacional, torna-se necessária a “fixação de um critério temporal a que se atribua a exatidão e certeza para se completar o inteiro desenho do fato gerador”. Assim, embora o fato gerador do tributo se dê com a entrada da mercadoria em território nacional, ele apenas se aperfeiçoa com o registro da Declaração de Importação no caso de regime comum e, nos termos precisos do parágrafo único, do artigo 1º, do Decreto-Lei nº 37/66. “como entrada no território nacional a mercadoria que constar como tendo sido importada e cuja a falta seja apurada pela autoridade aduaneira. (destaquei)

Com efeito, tal jurisprudência não afasta a entrada da mercadoria no território nacional como fato gerador. Apenas dá melhor entendimento à ficção legal criada para efeito de cálculo, pois, ao falar em “aperfeiçoamento” do fato gerador deixou implícito que este teve um “nascimento”, um momento inaugural, um início. Não se “aperfeiçoa” aquilo que sequer “nasceu”, que não teve um início, e o “início” que se está falando, em se tratando de fato gerador, somente faz sentido se previsto em lei, sendo esta, é claro, vigente!

Incabível, portanto, a exigência de ressarcimento de PIS e do Cofins na importação em epígrafe.

Conclusão

Mercê do exposto, voto no sentido de afastar a preliminar de ilegitimidade passiva suscitada, e no mérito, de dar provimento parcial ao recurso voluntário.

Sala das Sessões, em 27 de fevereiro de 2008


LUIS CARLOS MAIA CERQUEIRA - Redator