



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA, FAZENDA E PLANEJAMENTO**  
**TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

TERCEIRA CAMARA

RC

PROCESSO Nº 10945-000663/94.17

Sessão de 24 JANEIRO de 1.99 5 **ACORDÃO Nº** 303-28.092

Recurso nº.: 116.960

Recorrente: VARIG S/A VIAÇÃO AEREA RIOGRANDENSE

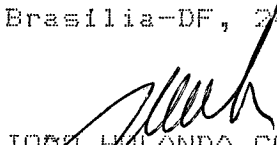
Recorrid DRF - FOZ DO IGUAÇU -PR

Falta de mercadoria constatada em vistoria aduaneira. Mercadoria em trânsito para o Paraguai cuja falta vem a ser constatada em vistoria aduaneira sujeira o responsável pelo extravio ao pagamento dos tributos devidos, por ocorrência do fato gerador presumido, nos termos do art. 10., parágrafo 2o. do DL 37/66. RECURSO DESPROVIDO.

VISTOS, relatados e discutidos os presentes autos,

ACORDAM, os Membros da Terceira Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso, na forma do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

Brasilia-DF, 24 de janeiro de 1995.

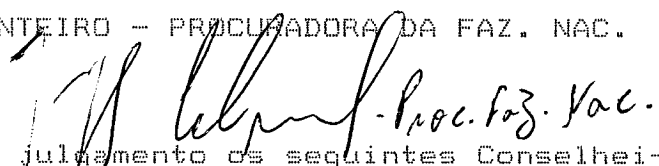
  
JOÃO HOLANDA COSTA - PRESIDENTE

  
SERGIO SILVEIRA MELO - RELATOR

ALEXANDRA MAFRA MONTEIRO - PROCURADORA DA FAZ. NAC.

VISTO EM **22 JUN 1995**

Participaram, ainda, do presente julgamento os seguintes Conselheiros: SANDRA MARIA FARONI, CRISTOVAM COLOMBO DANTAS, ROMEU BUENO DE CAMARGO, DIONE MARIA ANDRADE DA FONSECA, ZORILDA LEAL SCHALL, JORGE CLIMACO VIEIRA. Ausentes os Conselheiros MALVINA CORUJO DE AZEVEDO LOPES e FRANCISCO RITTA BERNARDINO.

 - Proc. Foz. Vac.

MF - TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES - PRIMEIRA CÂMARA  
RECURSO Nº. 116.960 - ACORDAO N: 303-28.092  
RECORRENTE: VARIG S/A VIAÇÃO AÉREA RIOGRANDENSE  
RECORRIDO: DRF-FOZ DO IGUAÇU/PR  
RELATOR: SÉRGIO SILVEIRA MELO

Visto e processados os presentes autos, tendo em vista sido obedecidas as formalidades legais, dele tomo conhecimento, por serem admissíveis e passo a analisar seu conteúdo, sobre os quais apresento as seguintes considerações.

#### RELATÓRIO

O contribuinte acima qualificado teve confeccionado contra si notificação de lançamento, em decorrência de avaria nas mercadorias acobertadas pelo Conhecimento de Transporte Aéreo nº 04283090276, apuradas mediante ato de vistoria aduaneira, cuja descrição dos fatos e enquadramento legal feitos pela respectiva Auditoria Fiscal, aqui transcrevemos:

"Através de conferência física das mercadorias depositadas no TECA-Terminal de Cargas Aérea do Aeroporto Internacional de Foz do Iguaçu, em confronto com os documentos ora mencionados, constatamos o extravio de uma caixa devendo conter **uma** filmadora (...) e a violação de quatro outras que deveriam conter uma filmadora Panasonic PVIQ 403 (...) e três filmadoras Panasonic PV 810 (...), e que se encontravam vazias.

Não havendo ressalvas ou protesto feitos pela transportadora no respectivo conhecimento e havendo lavrado o Termo de Avaria correspondente (...) procedendo ao cálculo do Imposto de Importação incidente sobre a mercadoria extraviada, ficando o responsável acima qualificado sujeito ao recolhimento do seu valor (...)



Enquadramento legal: Artigos 86, § único; 87, II, c; 107, § único; 467, II; 468, § 1º, II; 521, II, d; todos do Decreto 91.030/85 e art. 58 da Lei 8383/91"

Irresignada com a exação fiscal, a autuada apresentou, tempestivamente, a impugnação de fls. 12 "usque" 19, contendo as alegações a seguir fielmente expostas:

- I- As mercadorias transportadas destinavam-se ao Paraguai, estando, portanto, fora da jurisdição das autoridades alfandegárias brasileiras, inexistindo lesão ao erário público, vez que o Brasil foi mero porto de trânsito;
- II- Não existia nenhum tributo a ser recolhido, daí que a ocorrência de dano, avaria ou extravio não induz o dever de pagar o tributo que, por esta causa, deixariam de ser recolhidos;
- III- O Decreto nº 63.431/68 legislou a respeito de matéria não aduzida no Decreto-Lei nº 37/66, quando esta determina que a responsabilidade pelo tributo está limitada ao prejuízo sofrido;
- IV- A impugnante transportou as mercadorias sob o regime de consolidação, fato impeditivo de verificação do conteúdo da carga pelo agente expedidor no país de origem;
- V- Juntou jurisprudência do STF e STJ;
- VI- Pelas razões expostas requer a anulação do lançamento tributário.

O processo foi julgado em primeira instância por decisão assim ementada:

"Para efeitos fiscais, será considerada como entrada no território aduaneiro a mercadoria constante de manifesto ou documento equivalente, cuja falta for apurada pela autoridade aduaneira, ficando sujeita aos



tributos vigorantes na data em que a autoridade aduaneira apurar o fato, recaindo a responsabilidade sobre quem lhe deu causa.

**LANÇAMENTO PROCEDENTE"**

O insigne julgador "a quo" manifestou-se sobre a notificação de lançamento em tela da seguinte forma:

- \* A importação "in casu" foi feita em regime especial de trânsito aduaneiro, com suspensão de tributos, sob a regência dos arts. 252 a 289 do RA/85. Ocorre que a legislação aduaneira permite a vistoria sempre que a autoridade tomar conhecimento de algum fato que a justifique, sendo tal concretizada pelo Termo de Avaria confeccionado pela Infraero;
- \* Não existia ressalvas ou protestos por parte da transportadora/impugnante sobre as mercadorias pela mesma transportada;
- \* A responsabilidade pelos tributos que então se achavam suspensos, em relação à avaria ou extravio das mercadorias será de quem deu causa, no caso, o crédito tributário passa a ser ônus da transportadora.
- \* Consoante dispõe o art. 84, § único do RA/85, o fato gerador da obrigação tributária ocorreu com a entrada das mercadorias estrangeiras no País, ou seja, a partir do momento em que a autoridade aduaneira apurou as faltas; não sendo, pois, a mera expectativa que gera o imposto;
- \* Julga procedente a ação fiscal.

Inconformada, no prazo legal a Recorrente interpôs o seu recurso voluntário, no qual corrobora os argumentos indicados na peça impugnatória e mais os seguintes:

- I- Os volumes apontados como faltantes não chegaram a ser embarcados;

*Handwritten signature*

- II- A responsabilidade pela adequação da embalagem é do expedidor, haja vista que quando o transportador recebe cargas consolidadas, não está sujeito a verificação quanto ao número de volumes e o conteúdo, apenas responde pela falta da mercadoria, decorrente de comprovada culpa do transportador;
- III- A Lei nº 37/66 em seu art. 41 estipulou três situações em que o transportador responde pelo conteúdo do volume, entretanto, nenhum dos três elementos previstos se configurou;
- IV- O Regulamento Aduaneiro que constitui um Decreto, deve somente explicitar a Lei, não podendo criar direitos e obrigações, todavia ele aumenta a responsabilidade do transportador, no que é vedado, face o silêncio da Lei;
- V- Não havia expectativa da Fazenda Nacional receber o tributo;
- VI- Cópia acórdão do STF que dispõe que não constitui fato gerador do II a falta de mercadoria verificada anteriormente ao transbordo no porto de entrada, quando dita mercadoria está em trânsito;
- VII- A Lei nº 37/66 em seu art. 60 e § único estipula que o transportador só será responsabilizado quando existir tributo a ser recolhido;
- VIII- O Fisco da União está no afã de engordar o erário público, atuando indiscriminadamente;
- IX- O II não pode ser cobrado cumulativamente com a multa, sob pena de se ferir o art. 3º do CTN, embasa-se na jurisprudência de fls. 40
- X- Pelo exposto, requer provar o alegado e pleiteia que seja julgado improcedente o lançamento fiscal, reformando a decisão "a quo".

é o que havia de relevante para relatar



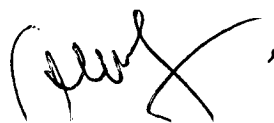
VOTO

01- Alega a VARIIG S/A, como fundamento basilar para sua posterior defesa de mérito, de que o Decreto nº91.030/85 (Regulamento Aduaneiro - RA) extrapola os limites estabelecidos pelo Decreto-Lei nº37/66, que em seu art.41, descreve três situações em que o transportador responde pelo conteúdo dos volumes, não estando a seu ver, incluída em nenhuma das três hipóteses.

02- Ocorre que o art. 41 do DL 37/66 não pode ser entendido isoladamente, ante o contrário, deve o mesmo permanecer consoante com toda a legislação tributária derredora do assunto.

03- "Ab initio" cumpre salientar que o Código Tributário Nacional (CTN), define em seu art. 121 quem são os sujeitos passivos da obrigação tributária, sendo que no respectivo parágrafo único, inciso segundo, estabelece que: " O sujeito passivo da obrigação principal diz-se responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa da lei" .

04- O DL 37/66, que dispõe sobre o Imposto de Importação (II) e reorganiza os serviços aduaneiros, normatiza em seu Capítulo VI - **CONTRIBUINTES E RESPONSÁVEIS** -, art.32 que:



"Art.32-é responsável pelo imposto:

I- o **transportador**, quando transportar mercadorias procedente do exterior ou sob controle aduaneiro, inclusive em percurso interno;

(...)"

05- Desta forma, percebe-se que para se imputar a alguém a responsabilidade tributária, mister se faz que tal sujeição tenha fundamento em dispositivo legal expresso. Nesta esteira, o art.32, II, do DL37/66, estabelece quando o transportador responde pelo imposto "in casu". Tem-se, pois, firmado o recorrente como sujeito passivo da relação jurídica tributária, significando dizer, ser a VARIG S/A <sup>é</sup> responsável pela obrigação tributária por estrita força da lei.

06- Consubstancia-se um entendimento errôneo achar que o art. 41 do DL 37/66, isoladamente, descreveria as situações em que a responsabilidade do transportador ocorre. Ademais, o dito artigo prescreve apenas as situações em que, **para efeitos fiscais**, o transportador responde pelo conteúdo dos volumes.

07- Entretanto, mesmo em assim sendo, vislumbra-se abundantemente no corpo dos autos, notadamente no Termo de Vistoria (fls.08/09) que: "existe indícios externos de violação; a causa do extravio foi, justamente, a violação" ; apurações estas suficientes para enquadrar o recorrente no mencionado art. 41, inciso II - **Para efeitos fiscais, os transportadores respondem pelo conteúdo do volume, quando houver falta de**



mercadoria em volume descarregado com indícios de violação.

08- Por um certo prisma, o próprio recorrente se auto enquadra no aludido art. 41, inciso III, que também estabelece hipóteses em que o transportador responde pelo conteúdo dos volumes, senão vejamos: " quando o volume for descarregado com peso ou dimensão inferior ao manifesto ou documento de efeito equivalente, ou ainda do conhecimento de carga" .

Merece reproche a alegativa do recorrente quando este afirma não ser responsável pelo tributo, vez que a operação por ele efetivada constitui o denominado carregamento de mercadorias consolidadas (mercadorias de diversos importadores, agrupadas pelo agente de cargas/expedidor e apenas recebidas pelo peso, fls. 31/32, última linha /primeira linha).

09- No momento em que o próprio recorrente assegura que recebe as mercadorias e tão-somente as controla pelo peso, tem-se o mesmo enquadrado no inciso III do multicitado art. 41 do DL 37/66, visto que a falta de 5 (cinco) caixas que conteriam as respectivas filmadoras, sem nenhum equívoco, provocariam uma diminuição no peso do conjunto geral das mercadorias consolidadas e transportadas pelo recorrente.

10- Conclui-se: a responsabilidade do recorrente encontra-se formada pelo próprio DL 37/66, no que vem o R.A. apenas ratificá-lo, inexistindo extrapolação do Decreto frente a Lei.



11- Aliás, como dito alhures, o CTN estabeleceu o responsável tributário como aquele sujeito expressamente designado por lei, daí que não se deve averiguar a culpa do transportador para que ele responda pela obrigação tributária. A responsabilidade tributária do recorrente decorre da lei, inclusive porque ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude da lei (art. 5, inc. CF/88), não merecendo subsistir a alegação de que não houve culpa do recorrente. Assim, a obrigação tributária origina-se do fato gerador (art. 113 § 1º CTN), situação definida em lei como necessária e suficiente à ocorrência da obrigação tributária; e existindo, portanto, obrigação, há, necessariamente, sujeitos (ativo e passivo). O recorrente sendo transportador é o responsável tributário, por força da lei (art. 32 do DL37/66):

12- A fim de confirmar nosso posicionamento, é valioso aduzirmos os ensinamentos do mestre Geraldo Ataliba (in Hipótese de Incidência Tributária, 5ª edição, Coleção Estudos de Direito Tributário, editora Malheiros, pág. 81/82):

"Há responsabilidade tributária sempre que, pela lei, ocorrido o fato impositivo, não é posto no pólo passivo da obrigação conseqüente (na qualidade de obrigado tributário, portanto) o promovente ou idealizador do fato que suscitou a incidência (o contribuinte stricto sensu - art. 121, parágrafo único, I, do CTN, o sujeito passivo "natural" ou "direto", como usualmente designado), se não um terceiro, expressamente referido na lei. (...)

Em todos esses casos é um terceiro, diverso do "destinatário legal tributário" (Villegas) ou seja, diverso do "realizador" do fato impositivo, quem assume, na relação jurídico-tributária, a posição de obrigado

*C. D. M.*

ao pagamento do tributo.

Há, portanto, visivelmente, nesses casos, obrigação de pagar "tributo alheio", tributo pertinente a outrem, logicamente atribuível ao sujeito passivo "natural", o contribuinte, na expressiva designação de *Jarack*. Dessa natureza a carga tributária exigível ao "responsável". (destacamos)

13- Perceber-se que o cerne da presente lide consiste em saber se ocorreu o fato gerador do tributo, e em assim sendo, se o responsável tributário (transportador) deverá pagar os respectivos tributos e demais penalidades aplicáveis.

14- A obrigação tributária principal surge com a ocorrência do fato gerador (art. 113 § 1º do CTN), sendo que o mesmo Código diz no seu art. 114 o que entende-se por fato gerador, a saber:

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

15- Portanto, a concretização da hipótese de incidência (situação definida em lei como necessária e suficiente à ocorrência da obrigação tributária) cria o fato gerador, id est, a materialização dos elementos previstos abstratamente na norma jurídica, faz nascer o dever de cumprir a obrigação.

16- A hipótese de incidência do II está descrita no art. 19 do CTN, art. 86 do RA e no art. 1º do DL 37/66, e diz que o imposto de importação incide sobre mercadoria estrangeira e tem como fato gerador sua entrada no território nacional (art. 1º do DL 37/66).



17- Face à brilhante explanação do Auditor Fiscal do Tesouro Nacional, ROOSELVET BALDOMIR SOSA, em seu Comentários à Lei Aduaneira, edições aduaneiras, volume I, pág.100, mister se faz uma digressão no que tange a efetiva e incontestável ocorrência do fato gerador, a saber:

**"FATO GERADOR PRESUMIDO** - Regra geral, toda mercadoria é declarada em manifesto de carga segundo sua procedência e de acordo com seu destino. Aportada a embarcação ou chegado o veículo transportador, tal declaração é entregue à autoridade aduaneira para efeitos de controle administrativo.

Assume-se, por expresse comando legal, que o manifestado corresponde exatamente as existências a serem descarregadas, sem mais nem menos. Se ao final da descarga faltarem mercadorias há que se presumir que foram desviadas. Diz-se, então, haver ocorrido o fato gerador por presunção legal".

18- O dispositivo legal que fundamenta o fato gerador presuntivo da entrada em território aduaneiro encontra-se inserido no § 2º, art.1º do DL37/66 - 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.

19- Nota-se perfeita correspondência entre o caso trazido ao contencioso administrativo tributário e a regra supracitada, haja visto que a mercadoria fora importada do Paraguai, onde, durante o trânsito aduaneiro, apurou-se, mediante vistoria, ter sido a mesma extraviada. Cristalizado encontra-se, pois, o fato gerador presuntivo do imposto de importação.

*Carvalho*

20- Com efeito, nada mais do que justo e legal que assim ocorra, visto que: a mercadoria tinha suspensão aduaneira justamente porque estava em trânsito aduaneiro, simples passagem pelo território nacional, daí que com o extravio, existe uma presunção *juris tantum* de que a mercadoria entrou em território nacional - fato gerador do II -, caberia ao recorrente provar o contrário, face a presunção legal; entretanto permaneceu o mesmo inerte, aduzindo matéria de direito sem amparo fático.

21- A suspensão aduaneira, nos casos de trânsito aduaneiro, somente tem motivo de ser se alcançar sua finalidade, que é passar pelo território nacional determinada mercadoria estrangeira - importada - sem que se configure o fato gerador. Uma vez sendo impossível a efetivação de seu fim, por ter havido extravio da correspondente mercadoria, não sobrevive a suspensão aduaneira, devendo, por conseguinte, ser apurada a responsabilidade.

22- " A nosso ver, o trânsito aduaneiro é regime tributário que difere o momento de constituição do crédito tributário. Difere, *in fine*, o próprio lançamento do tributo que permanece *in abstracto* até a solução resolutive que deu causa a aplicação do regime.

Todo trânsito aduaneiro, à sua vez, tem como condição resolutive a entrega da mercadoria no destino. Se o destino for a internação da mercadoria no território aduaneiro- modalidades

previstas no artigo 254, I a IV e VI e VII- o lançamento acabará por se efetivar nos prazos e momentos estabelecidos em lei, mas se efetivará **in concreto**. Se o destino for outro país, na hipótese do inciso V do art. 254 (trânsito clássico), o imposto permanecerá **in abstracto**, desaparecendo do mundo das obrigações.

Inadimplida a condição resolutiva, isto é, não entregue a mercadoria a destino, é de se presumir o desvio por introdução irregular. Nesse caso sobrevém o imediato lançamento **ex officio** à conta da pessoa que ocupar o pólo passivo, seja responsável e/ou contribuinte". (Ob. Cit. pág. 54/55)

23- Desta forma, embora nesse aspecto nosso posicionamento se diferencie do autor suso transcrito, o RA define o regime especial de trânsito aduaneiro como aquele que permite o transporte de uma mercadoria de um ponto a outro do território aduaneiro, **com suspensão de tributos**, ex vi do art. 252 do RA que conceitua o regime especial de trânsito aduaneiro.

24- Nessa ordem de idéias, vale salientar que o beneficiário do regime (caput do art. 257) seriam aquelas pessoas que direta ou indiretamente se beneficiam com o diferimento do lançamento, seja o importador ou exportador, eis que sempre figuram no pólo passivo da obrigação tributária. Ocorre que a leitura do falado art. 257 generaliza o termo beneficiário, nele incluindo a figura do transportador, além do depositante, representante e do agente credenciado.



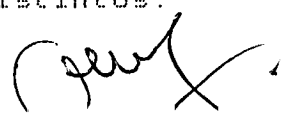
Aludidas pessoas, a rigor, não se beneficiam do fenômeno tributário do regime, que continua privilegiando o contribuinte direto. Sua participação dá-se à conta de solidariedade na execução da operação de transporte. Nesse sentido respondem pelo inadimplemento do trânsito, "per si" ou em conjunto.

"... Já o transportador não está beneficiado pelo diferimento do lançamento tributário, que lhe é estranho, e de nada lhe aproveita. Sua participação é exclusivamente ligada à operação de transporte respondendo pela não entrega da mercadoria a si confiada. Trata-se de responsabilidade tributária por designação legal expressa".

26- Portanto, pode-se resumir: uma vez que a mercadoria transportada encontrava-se em trânsito aduaneiro, ou seja, somente de passagem pelo território nacional, deve incidir sobre a mesma, por conseguinte, a suspensão dos tributos.

É evidente que não alcançando a mercadoria o seu destino, por consequência do extravio, não mais há razão de permanecer o regime especial de suspensão, até porque referida suspensão somente tem escopo se a mercadoria **passa** pelo território aduaneiro.

Desta forma, percebe-se que não é de um rigor técnico jurídico valioso dizer que suspensão decorrente do trânsito aduaneiro equivale a isenção, justamente, porque os fins e razões de cada um são eminentemente distintos.



27- Ressalta-se que as decisões judiciais trazidas à baila pelo recorrente não se aplicam ao caso concreto aduzido na presente lide tributária administrativa, vez que naqueles acórdãos a mercadoria fora importada em regime de isenção daí que se o contribuinte não pagaria o imposto em decorrência da isenção correspondente é lógico que em caso de extravio, não há que se apurar responsabilidade tributária.

Nota-se perfeita distinção entre as decisões dos Tribunais superiores com o caso em tela, haja vista que, além da inexistência de isenção a ser aplicada na operação de importação, o que houve foi suspensão dos tributos durante o trânsito aduaneiro, passagem pelo território nacional, tendo os respectivos tributos sido exigidos tão somente em razão do extravio das mercadorias, exsurgindo, o fato gerador presuntivo.

28- O Terceiro Conselho de Contribuintes já tem decidido:

**"IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO - FATO GERADOR - ENTRADA DE MERCADORIA ESTRANGEIRA PARA FINS DE TRÂNSITO ADUANEIRO - EXTRAVIO - EFEITO**

Vistoria aduaneira. Extravio de mercadoria. A entrada de mercadoria estrangeira em território brasileiro, ainda que para fins de trânsito aduaneiro internacional, é fato gerador do imposto de importação. Os convênios de 14.07.41 e 20.01.56, firmados por Brasil e Paraguai, não elidem as hipóteses de incidência descritas na "caput" (entrada real) e no parágrafo único (entrada presumida) do art. 1º do Decreto -Lei nº 37/66." (Ac. da 2ª C do 3ª CC -mv- nº 302.31.745, Rel. Cons. José Affonso Monteiro de Barros Menuster - j. 20.02.90 - DOU I 19.03.91, p.4.936 - ementa oficial).

*caput*

29- Cumpre acrescer, que consoante expressa determinação legal do art. 142 do CTN o crédito tributário é constituído através do lançamento, que é o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo o caso, propor a aplicação da penalidade cabível, não merecendo valia a argumentação de que no mesmo lançamento não se poderia cobrar o imposto - obrigação principal - e a multa pelo descumprimento de obrigação acessória.

28- Consoante toda as *rationes* elencadas, voto no sentido de negar provimento ao recurso interposto, permanecendo *in totum* a notificação de lançamento e o julgado monocrático.

Sala de sessões, 24 de janeiro de 1.995

  
SÉRGIO SILVEIRA MELO