



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

**Processo nº** 11050.000750/2005-25  
**Recurso nº** 137.817 Voluntário  
**Matéria** MANIFESTO  
**Acórdão nº** 303-35.265  
**Sessão de** 24 de abril de 2008  
**Recorrente** FERTIMPORT S. A.  
**Recorrida** DRJ-FLORIANÓPOLIS/SC

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO - II**

Data do fato gerador: 10/03/2005

Vício formal:

Denominação do Procedimento:

Demonstrado que o lançamento foi corretamente fundamentado, demonstrando os elementos de fato e de direito que levaram à sua lavratura, não há que se falar em nulidade em razão de incompleta denominação do procedimento de Conferência Final de Manifesto.

Prazo de Impugnação:

O erro na indicação do prazo de impugnação não anula o procedimento se demonstrado que o sujeito passivo apresentou a peça que deu início à fase litigiosa, em que rebate os elementos de fato e de direito que fundamentaram a exigência. Inteligência do Princípio da Instrumentalidade das Formas.

Ilegitimidade Passiva.

O agente que representa o transportador estrangeiro está legitimado a figurar no pólo passivo da relação jurídico-tributária, na qualidade de responsável solidário. Inteligência do art. 32 do Decreto-lei nº 37, de 1966, nos termos da redação que lhe deu o Decreto-lei nº 2.472, de 1988.

Falta ou Extravio de Granéis. Limite de tolerância.

O limite de tolerância para que não se considere ocorrido o fato gerador pela falta de mercadoria manifestada, no caso dos granéis, é de um por cento. Superado esse limite, deve ser tributado o excedente.

**RECURSO VOLUNTÁRIO NEGADO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da terceira câmara do terceiro conselho de contribuintes, por unanimidade de votos, afastar as preliminares de nulidade do lançamento e de ilegitimidade passiva e negar provimento ao recurso voluntário, nos termos do voto do relator.

  
ANELISE DAUDT PRIETO

Presidente

  
LUIS MARCELO GUERRA DE CASTRO

Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Nanci Gama, Nilton Luiz Bartoli, Vanessa Albuquerque Valente, Celso Lopes Pereira Neto e Tarásio Campelo Borges. Ausente o Conselheiro Heroldes Bahr Neto.

## Relatório

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

*Trata-se da exigência do imposto de importação, no valor de R\$ 8.301,14, incidente sobre falta de mercadoria transportada a granel, constatada em ato de Conferência Final de Manifesto.*

*Segundo consta dos autos, de um total manifestado de 32.057.000 kg faltaram 751.629 kg do produto denominado uréia granulada. O crédito tributário exigido foi calculado com base na falta de 430.420 kg da mercadoria, em face do abatimento da franquia legal de 1% da quantidade manifestada do granel, sobre a qual não há incidência tributária.*

*Em impugnação tempestiva, a notificada, preliminarmente, protestou pela nulidade do lançamento, por entender que os fatos apontados deveriam ter sido objeto de vistoria aduaneira e por entender que, tendo atuado nos estritos limites de suas funções de Agente Marítimo, não responde pelas infrações cometidas pelo transportador.*

*No mérito, argumenta que no caso de mercadoria a granel, os tributos deveriam incidir somente sobre a quantidade que excedesse a 5% do total manifestado, previsto como quebra natural para fins de exonerar o contribuinte de penalidade e que, se ainda assim, for, na espécie, considerado devido algum tributo, este não poderá incidir sobre a franquia legal de 1% do total manifestado. Argumenta, também, que em se tratando de despacho antecipado, a quantia agora exigida já foi objeto de pagamento efetuado pelo importador, por ocasião do registro da respectiva Declaração de Importação, de modo a não mais existir crédito tributário a ser satisfeito.*

Ponderando os fundamentos expostos na impugnação, decidiu o órgão julgador de 1ª instância, nos termos do voto do relator, considerar a exigência integralmente procedente, conforme se observa na leitura da ementa abaixo transcrita:

*Assunto: Imposto sobre a Importação - II*

*Data do fato gerador: 10/03/2005*

*CONFERENCIA FINAL DE MANIFESTO. GRANEL.  
ILEGITIMIDADE DE PARTE PASSIVA.*

*O Ato de Conferência Final de Manifesto não se confunde com o Ato de Vistoria, para cuja impugnação ao Termo foram facultados cinco dias, contados de sua ciência a quem tiver sido nomeado responsável pela varia constatada. Esse prazo não se confunde com o prazo de trinta dias para apresentação de impugnação a exigências de crédito tributário.*

*A falta de mercadoria transportada a granel sujeita aquele que lhe tiver dado causa aos tributos incidentes sobre sua importação, ou que incidiriam não fosse a existência de benefício isencional ou de redução de tributos. Esses tributos incidem sobre a quantidade que exceder à franquia de 1% do total manifestado.*

*Responde pelo extravio de mercadoria o representante no país do transportador estrangeiro.*

*Lançamento Procedente*

Mantendo sua irresignação, comparece a recorrente aos autos para, em sede de Recurso Voluntário, sinteticamente, reiterar suas razões de inconformidade e pugnar pela reforma da decisão de 1ª instância.

É o Relatório.



## Voto

Conselheiro LUIS MARCELO GUERRA DE CASTRO, Relator

O recurso é tempestivo: conforme se observa no AR de fl. 61, a recorrente tomou ciência da decisão de 1ª instância em 18 de janeiro de 2006 e, no protocolo de fl. 62, apresentou suas razões de recurso em 17 de janeiro de 2007. Preenchidos os demais requisitos de admissibilidade, dele se deve tomar conhecimento.

Penso que a decisão recorrida não merece reparos. Demonstro.

### 1- Preliminarmente

#### 1.1 - Nulidade do Lançamento

Em primeiro lugar, como bem lembrou o i. relator, houve um equívoco na definição do prazo concedido para a apresentação de impugnação quanto à exigência consignada na Notificação de Lançamento de fl. 01, lavrada em razão da conclusão de procedimento de Conferência Final de Manifesto.

Com efeito, ao invés de consignar-se o prazo 30 dias, típico dessa modalidade de lançamento, concedeu-se o prazo de 5 dias, próprio da defesa prévia do procedimento de Vistoria Aduaneira.

Por outro lado, conforme se observa na leitura da impugnação de fls. 13/23, dentre outros argumentos, alega a recorrente que desconhece a existência de processo de vistoria aduaneira em que lhe esteja sendo imputada responsabilidade pelo extravio, excesso ou avaria de mercadoria.

Penso, entretanto, que não se pode falar em nulidade da intimação por conta do equívoco perpetrado por ocasião da fixação de prazo, máxime quando a recorrente produziu sua peça impugnatória no prazo fixado, rebatendo os fundamentos da exigência decorrente de Conferência Final de Manifesto, da qual, acrescente-se, teve ciência da realização em data anterior à sua conclusão, conforme se comprova por meio dos documentos de fl. 04 e 05 (frente e verso), que demonstram a intimação da recorrente para prestar esclarecimentos relativos à carga manifestada.

Ou seja, a Notificação de Lançamento, a despeito do alegado, estava instruída com os elementos que formaram a convicção de seu signatário, conforme exposto no relatório de fls. 05 a 18, que detalha os elementos de convicção extraídos da correspondente Conferência Final de Manifesto.

Nessa dimensão, independentemente da nomenclatura empregada, vejo aplicável o princípio da informalidade, disciplinado no inciso VIII do parágrafo único do art. 2º da Lei nº 9.784, de 1999<sup>1</sup>, que orienta a condução da prática dos atos processuais, segundo as palavras de

---

<sup>1</sup> Art. 2º...

Bonilha, de maneira “*simples e informal, sem que isso signifique, obviamente, a inobservância da forma e de requisitos mínimos indispensáveis à regular constituição e segurança jurídica dos atos que compõem o processo*”<sup>2</sup>

Não haveria, portanto, que se questionar a inexistência de Termo de Vistoria nem a invalidade da intimação: a exigência debatida encontra-se calcada em Conferência Final de Manifesto, da qual a recorrente tomou conhecimento e o prazo de cinco dias foi suficiente para apresentação de robusta peça de defesa, recebida como impugnação, da qual, reforce-se, o presente Recurso Voluntário é praticamente uma cópia.

## 1.2 - Ilegitimidade do Sujeito Passivo

Ainda em sede de preliminar, questiona a recorrente a sua indicação como sujeito passivo.

Alega que não é, nem foi transportadora marítima, ou proprietária, armadora ou afretadora do navio onde as mercadorias objeto de exigência foram transportadas “*Sea Front*”, atuando exclusivamente como agente marítimo quando de sua escala no porto de Rio Grande em 17/11/2003. Trouxe à colação a Súmula nº 192 do extinto Tribunal Federal de Recursos<sup>3</sup>.

Ocorre que esse entendimento jurisprudencial, publicado no DJ de 25 de dezembro de 1985, a meu ver, encontra-se superado pela edição do Decreto-lei nº 2.472, de 1988<sup>4</sup>, que alterou a redação do art. 32 do Decreto-lei nº 37, de 1966, de modo a prever, dentre as hipóteses de responsabilidade solidária pelo pagamento do imposto de importação, a do agente de carga, quando atua na qualidade de representante do transportador estrangeiro.

Há que se afastar, ademais, qualquer raciocínio que pretenda limitar a responsabilidade em razão da ausência da condição de importador ou transportador, originalmente responsáveis pelo pagamento do tributo: o primeiro em relação às mercadorias que despachar e o segundo, em relação aos excessos ou avarias nas mercadorias que transportar. Apesar da ausência de relação direta com o fato jurídico-tributário, conforme já se verificou, a recorrente preenche as condições para a assunção da condição de responsável solidário, quais sejam: a previsão abstrata na lei e a sua atuação como representante do transportador.

Acerca da convivência das figuras do contribuinte e do responsável, pondera Maria Rita Ferragut<sup>5</sup>:

---

Parágrafo único. Nos processos administrativos serão observados, entre outros, os critérios de:

(...)

VIII - observância das formalidades essenciais à garantia dos direitos dos administrados;

<sup>2</sup>Bonilha, Paulo Celso Bergstron. *Da Prova no Processo Administrativo Tributário*. São Paulo, Livraria dos Tribunais, 1ª ed. p. 76

<sup>3</sup> TFR Súmula nº 192 “O agente marítimo, quando no exercício exclusivo das atribuições próprias, não é considerado responsável tributário, nem se equipara ao transportador para efeitos do Decreto-Lei 37, de 1966”

<sup>4</sup> Art. 32. É responsável pelo imposto:

Parágrafo único. É responsável solidário:

(...)

b) o representante, no País, do transportador estrangeiro

<sup>5</sup>*Responsabilidade Tributária: Conceitos Fundamentais, in Responsabilidade Tributária*. Coordenação: Maria Rita Ferragut e Marcos Vinicius Neder. São Paulo. Dialética, 2007 pp. 9 e seguintes

*São dois aspectos distintos. O primeiro diz respeito ao sujeito realizador do fato previsto no antecedente da regra-matriz de incidência tributária, fato este que, como regra, se encontra indicado na Constituição.*

*Já o segundo refere-se ao sujeito obrigado a cumprir com a prestação objeto da relação jurídica, ou seja, aquela pessoa que integra o pólo passivo da obrigação. Essa pessoa é a única obrigada ao pagamento do tributo, e pode ou não coincidir com o sujeito que realizou o fato jurídico revelador de capacidade contributiva: se realizou, será contribuinte; se não, responsável. Não identificamos qualquer inconstitucionalidade nessa regra..*

(...)

*Os incisos I e II do parágrafo único do artigo 121 do CTN elegem duas espécies de sujeitos passivos para a relação jurídica tributária: o contribuinte, identificado como sendo a pessoa que tem relação direta e pessoal com o fato jurídico, e o responsável, como sendo a pessoa que, embora não tendo relação direta e pessoal com o fato, é eleita pela lei para satisfazer a obrigação tributária.*

Nessa dimensão, considerando que a responsabilidade do agente não é subsidiária à do transportador, mas solidária, não há que se cogitar de irregularidade pelo fato do presente lançamento não ter sido lavrado contra a pessoa jurídica que teria dado causa ao excesso de mercadorias.

Mais uma vez recorro à professora da PUC/SP para distinguir a responsabilidade subsidiária, modalidade que, pelo que se observa da leitura do recurso voluntário, entende a recorrente estar sujeita, da solidária, modalidade que lhe foi imposta pela alínea "b" do parágrafo único, do art. 32 do DL nº 37, de 1966, já transcrito anteriormente.

Diz a mestre (op. cit. p. 12):

*Será subsidiária se o terceiro for responsável pelo pagamento da dívida somente se constatada a impossibilidade de pagamento do tributo pelo devedor originário. E, finalmente, será solidária se mais de uma pessoa integrar o pólo passivo da relação, permanecendo todos eles responsáveis pelo pagamento da dívida.*

## 2- Mérito

No mérito, protesta pela aplicação do limite de tolerância de 5% para exclusão de penalidades por divergência no quantitativo de mercadorias transportadas a granel estabelecido no § 5º do art. 628 do Regulamento Aduaneiro aprovado pelo Decreto nº 4.543, de 2002<sup>6</sup>. Juntou jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça e da Câmara Superior de Recursos Fiscais que dariam suporte à sua pretensão.

---

<sup>6</sup> § 5º Para efeito da aplicação do disposto na alínea "d" do inciso III do caput, fica fixado o limite de tolerância de cinco por cento para fins de exclusão da responsabilidade do transportador, no caso de transporte de mercadoria a granel (Decreto-lei no 2.472, de 1988, art. 10).

Ocorre que, com o máximo respeito, entendo que tal pretensão também não merece ser acolhida. Demonstro:

a uma, a incidência do imposto de importação sobre a mercadoria manifestada e extraviada está expressamente prevista no § 1º do 72 do Regulamento Aduaneiro aprovado pelo Decreto nº 4.543, de 2002, que regulamentou o § 2º do art. 1º do Decreto-lei nº 37, de 1966, com a redação dada pelo Decreto-lei nº 2.472, de 1988<sup>7</sup>;

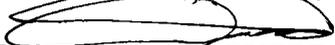
a duas, o extravio detectado supera o limite de tolerância de 1%, expressamente fixada no inciso II, do §2º do mesmo art. 72, que regulamentou o § 3º do art. 1º do Decreto-lei nº 37, de 1966, com a redação dada pelo Decreto-lei nº 2.472, de 1988<sup>8</sup>;

a três, o lançamento observou a regra de cálculo estabelecida no § 3º do mesmo art. 72<sup>9</sup>.

### 3- Conclusão

Observada a inexistência de falha que conduzisse à nulidade do lançamento, bem assim, a ausência de suporte legal para a pretensão da recorrente, voto no sentido de **negar provimento ao recurso voluntário**.

Sala das Sessões, em 24 de abril de 2008

  
LUIS MARCELO GUERRA DE CASTRO - Relator

<sup>7</sup> § 1º Para efeito de ocorrência do fato gerador, considera-se entrada no território aduaneiro a mercadoria que conste como tendo sido importada e cujo extravio venha a ser apurado pela administração aduaneira (Decreto-lei nº 37, de 1966, art. 1º, § 2º, com a redação dada pelo Decreto-lei nº 2.472, de 1988, art. 1º).

<sup>8</sup> § 2º O disposto no § 1º não se aplica: (...) II - à mercadoria importada a granel que, por sua natureza ou condições de manuseio na descarga, esteja sujeita a quebra ou a decréscimo, desde que o extravio não seja superior a um por cento (Decreto-lei nº 37, de 1966, art. 1º, § 3º, com a redação dada pelo Decreto-lei nº 2.472, de 1988, art. 1º):

<sup>9</sup> § 3º Na hipótese de ocorrer quebra ou decréscimo em percentual superior ao fixado no inciso II do § 2º, será exigido o imposto somente em relação ao que exceder a um por cento.