



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS  
TERCEIRA TURMA

Processo n° : 11128.003827/98-60  
Recurso n° : RP/303-0.271  
Recorrida : TERCEIRA CÂMARA DO TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
Matéria : MANIFESTO  
Recorrente : FAZENDA NACIONAL  
Sujeito Passivo : S/A MARÍTIMA EUROBRAS AGENTE E COMISSÁRIA  
Sessão de : 20 DE AGOSTO DE 2001  
Acórdão n° : CSRF/03-03.201

TRIBUTÁRIO – IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO – TRANSPORTE  
MARÍTIMO DE GRANÉIS – QUEBRA INEVITÁVEL – DEC. LEI N°  
37/66 – INSTRUÇÃO NORMATIVA SRF N° 12/76.

As autoridades administrativas (Secretaria da Receita Federal) reconhecem, pelo teor da IN SRF n° 12, de 1976, a inevitabilidade das quebras registradas nas descargas de mercadorias transportadas a granel, por via marítima, em até 5% (cinco por cento) da quantidade transportada (manifestada), constituindo-se como “quebra natural”. Em assim sendo, presumida a ausência de culpa do transportador, incorre a responsabilidade pelo recolhimento de tributo e penalidade incidentes. Precedentes do S.T.J.

Negado provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto pela Fazenda Nacional.

ACORDAM os Membros da Terceira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por maioria de votos, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Henrique Prado Megda e João Holanda Costa.

  
EDISON PEREIRA RODRIGUES  
PRESIDENTE

  
PAULO ROBERTO CUCCO ANTUNES  
RELATOR

FORMALIZADO EM: 28 SET 2001

Processo n.º 11128.003827/98-60  
Acórdão n.º CSRF/03-03.201

Participaram, ainda, do presente julgamento os seguintes Conselheiros: CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES, MOACYR ELOY DE MEDEIROS, MARCIA REGINA MACHADO MELARÉ e NILTON LUIZ BARTOLI.

Processo n.º 11128.003827/98-60  
Acórdão n.º CSRF/03-03.201

Recurso n.º : RP/303-0.271  
Recorrente : FAZENDA NACIONAL  
Sujeito Passivo : S/A MARÍTIMA EUROBRAS AGENTE E COMISSÁRIA

## RELATÓRIO

São os seguintes os fatos abrangidos pelo processo fiscal administrativo acima identificado, ensejadores do litígio que aqui nos é dado a decidir.

A Alfândega do Porto de Santos – SP lavrou, contra a empresa já qualificada, Auto de Infração pelo qual lhe exigiu o pagamento de crédito tributário no valor de R\$ 526,33, a título de imposto de importação, em razão da falta de mercadoria, transportada por via marítima – NITRATO DE AMÔNIO, a granel (sólido), apurada em ato de conferência final de manifesto, por análise da Informação de Descarga, Faltas e Acréscimos emitida pela CODESP (Cia. Docas do Estado de São Paulo) de n.º 16583, de 20/04/98, referente a descarga do navio “BOOMPARK”, atracado em Santos no dia 05/02/98, que resultou em falta de recolhimento do imposto pelo importador, segundo a descrição exposta às fls. 02 destes autos.

Consoante, ainda, a referida descrição de fatos, o resultado apurado da descarga teria sido o seguinte:

|                                     |              |
|-------------------------------------|--------------|
| Quantidade manifestada              | 5.275.500 kg |
| Quantidade descarregada             | 5.079.980 kg |
| Falta apurada                       | 195.520 kg   |
| Franquia legal de 1% (IN-SRF 95/84) | 52.855 kg    |
| Falta sujeita a cobrança de imposto | 142.765 kg   |

A falta apontada corresponde, em termos percentuais, a cerca de 3,70% em relação à quantidade indicada como manifestada.

Para efeito de exigência de imposto foi excluída a franquias de 1% (um por cento) fixada pela IN SRF nº 095/84. Com relação à penalidade capitulada no art. 521, II, "d", do RA/85, foi observada a tolerância de até 5% (cinco por cento), prevista na IN SRF nº 12/76, não tendo sido aplicada multa.

A Autuada defendeu-se invocando a ocorrência de QUEBRA NATURAL e INEVITÁVEL, prevista na IN SRF 12/76, que enseja a exclusão de responsabilidade do transportador não só em relação à penalidade como também ao tributo.

O Julgador de primeira instância (DRJ em S.PAULO) julgou o lançamento procedente, fundamentando que para efeito de exigência tributária só pode ser dispensada a franquias de 1% (um por cento), no caso de falta de graneis sólidos, estabelecida na IN SRF 95/84, cobrando-se o imposto sobre a parcela de falta excedente.

Em Recurso Voluntário ao E. Terceiro Conselho de Contribuinte, a interessada reiterou a argumentação desenvolvida na impugnação de lançamento, acrescentando, ainda, que mesmo no caso de prevalecer o entendimento do julgador monocrático, não é devido qualquer tributo porque a mercadoria foi importada com isenção tributária.

Em sessão do dia 24/02/2000 a Colenda Terceira Câmara, daquele E. Conselho, proferiu o Acórdão nº 303-29.259, pelo qual foi provido o Recurso Voluntário em questão, por maioria de votos, acolhendo a tese defendida pela empresa autuada, de que a falta está situada dentro do percentual limite de 5% previsto na IN SRF 12/76, não sendo cabível a exigência tributária neste caso, conforme entendimento já firmado pelo E. Superior Tribunal de Justiça (STJ).

Em recurso tempestivo a Fazenda Nacional, por sua D. Procuradoria, apela a esta Câmara Superior, pleiteando a reforma do Acórdão supra, trazendo à

colação, como paradigmas, cópias do inteiro teor dos Acórdãos n.ºs 301-27.396, de 18/05/93 e 302-32.634, de 07/05/93, proferidos pelas 1ª e 2ª Câmaras, do mesmo E. Conselho, respectivamente.

Em suas razões de apelação manifesta, em síntese, o seguinte entendimento:

- Consoante as decisões trazidas em anexo como paradigmas, o Terceiro Conselho de Contribuintes vem entendendo que os fatos disciplinados pelas Instruções Normativas citadas (12/76 e 95/84) em nada têm a ver um com outro, o que impede seja a hipótese de incidência de uma norma aplicada, ainda que de forma analógica, extensiva, ao fato jurídico regido pela outra norma;

- A IN 12/76 isenta o contribuinte do pagamento de multa punitiva nos casos de quebra de transporte de granéis superiores a 5% (cinco por cento) da mercadoria importada. Cuida esta norma administrativa de regular o pagamento de valores ao Estado, decorrentes de infração.

- Já a IN 95/84 versa sobre hipótese totalmente diversa, que é a dispensa de pagamento de obrigação tributária, que, como disposto expressamente no Código Tributário Nacional, não se caracteriza como sanção por ato ilícito;

- O campo de incidência de cada uma dessas normas exclui a outra norma. Não podem se confundir, justamente porque uma cuida de regular um fato ilícito, uma infração, enquanto a outra incide necessariamente sobre um fato lícito, que cria a obrigação tributária.

- No caso em tela, ao se argumentar que somente a quebra superior a 5% permitiria à autoridade exigir o imposto de importação, esse facto, a quebra superior a 5%, antes ilícito (apenado com multa) passa a ser lícito (tributo não pode ser sanção de ato ilícito).

- Desta argumentação podem ser depreendidas duas conclusões: a primeira é que a Instrução Normativa n.º 12/76 estaria revogando tacitamente a Instrução Normativa n.º 95/84, o que se configuraria no esdrúxulo caso de norma anterior ab-rogando norma posterior.



- A outra conclusão é que, ao tornar a quebra superior a 5% um fato lícito, a própria Instrução Normativa n.º 12/76 restaria inaplicável, vez que ausente o critério pelo qual a autoridade estaria autorizada a aplicar a pena de multa. Com efeito, repugna ao ordenamento jurídico a aplicação de pena quando o fato com o qual esta punição se relaciona não é ilícito.

- Em verdade, ambas as normas tratam de quebras inevitáveis no transporte marítimo. Ocorre que cada um dos percentuais de quebra inevitável origina a incidência de uma espécie de norma. Por exemplo, a IN 95/84 está regulamentando o art. 483 do Regulamento Aduaneiro.

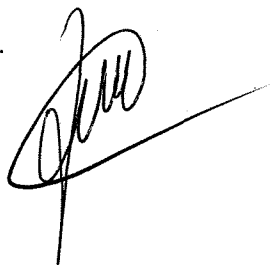
- Tal norma permite ao Secretário da Receita Federal determinar os percentuais de falta de mercadoria importada a granel que, ocorrendo, eximirão o sujeito passivo do pagamento de tributo. O exercício desta atribuição caracteriza-se, claramente, como exercício de poder discricionário da autoridade administrativa, a qual foi transferido o juízo de oportunidade e conveniência acerca do percentual a ser estabelecido.

- Já a IN 12/76, também estabelecida no exercício de poder discricionário da autoridade administrativa, está fundamentada no art. 521 do Regulamento Aduaneiro.

- A rigor, portanto, a quebra do transporte de granéis pode ser hipótese de incidência de multa como pode ser hipótese de dispensa do pagamento do tributo. Cabe à autoridade administrativa, mediante ato regulamentar, estipular os limites dessas hipóteses de incidência.

- Entretanto, o entendimento esposado pelo r. acórdão recorrido simplesmente anula o juízo discricionário atribuído à autoridade administrativa, de forma que, como já explicado, a quebra de transporte de granéis passa a não ser mais hipótese de incidência de multa, vez ausentes os critérios para aplicação do art. 521, II, "d", do Regulamento Aduaneiro.

É o Relatório.



## VOTO

Conselheiro PAULO ROBERTO CUCO ANTUNES, Relator:

O Recurso Especial de Divergência da Fazenda Nacional reúne os necessários pressupostos de admissibilidade, razão pela qual dele tomo conhecimento.

Examinando o mérito da questão que aqui nos é dada a decidir, entendo que a Colenda Câmara recorrida deu à lide a mais correta, legal, precisa, adequada e justa solução, não merecendo reparos o seu Acórdão ora recorrido.

Com efeito, aquela Decisão acompanha, inclusive, o entendimento já consagrado pelo Egrégio Superior Tribunal de Justiça (STJ) sobre a matéria, que se assenta no limite percentual estabelecido pela própria Secretaria da Receita Federal, esposado em sua Instrução Normativa SRF nº 12/76, que considera como decorrente de situação INEVITÁVEL a perda de mercadoria transportada a granel, por via marítima, até o limite de 5% (cinco por cento) em relação à quantidade manifestada, sendo considerado tal evento como QUEBRA NATURAL.

Repito aqui algumas das inúmeras considerações que já fiz, em casos análogos, sobre tal questão, como segue:

“A Instrução Normativa SRF nº 12/76, plenamente em vigor, pelo menos à época do evento, em seus CONSIDERANDOS, diz textualmente o seguinte:

*“Considerando*

*I – que uma gama de produtos importados do exterior são transportados, por via marítima, a granel;*



II – que mencionada modalidade de transporte pode ocasionar, em índices oscilantes, uma diminuição no peso apurado após a descarga, em confronto com o peso manifestado;

III – a inevitabilidade de tal ocorrência, que resulta da forma de apresentação da mercadoria, das condições estruturais dos veículos transportadores, das peculiaridades dos atuais meios operacionais de descarregamento, como também de fatos da natureza;

IV – que o artigo 41 do Decreto-lei n.º 37/66 não tipifica, expressamente, a hipótese de quebra de granéis, de sorte a que se imponha, no caso, a imputação de responsabilidade ao transportador;

V – que a diminuição de peso por fatos da natureza, especificamente resultantes em ressecamento ou volatilização, não caracteriza extravio de mercadoria no sentido e para o efeito visados pela lei tributária;

Ao final, baseadas em tais considerações, a Secretaria da Receita Federal estabeleceu que as diminuições verificadas no confronto entre o peso manifestado e o peso apurado após a descarga, não superiores a 5% (cinco por cento), excluem a responsabilidade do transportador para efeito de aplicação de penalidade (art. 106, II, “d”, do D. Lei n.º 37/66).

Do trecho acima transcrito, destaquei algumas das principais evidências que ensejaram, por tal ato, a exclusão de responsabilidade do transportador, para efeito de aplicação de penalidade (multa punitiva), quando a falta limitar-se ao percentual de 5% (cinco por cento) do total manifestado, a saber:

“mencionada modalidade de transporte” - refere-se, no caso, ao transporte marítimo, onde pode ocorrer, em índices oscilantes, a diminuição no peso apurado após a descarga;

“inevitabilidade de tal ocorrência” - segundo Aurélio Buarque de Holanda Ferreira, “in” Dicionário Aurélio – Século XXI – digital:

- Inevitável = não evitável, fatal.



- Fatal = Determinado, marcado, fixado pelo fado ou destino; Que tem de ser, irrevogável; Improrrogável, final; Decisivo, inevitável, etc...

Inevitabilidade, decisivamente, não é sinónimo de culpabilidade mas, ao contrário, exclui a culpa.

“que resulta” = Ser consequência ou efeito; Nascer, provir, proceder, dimanar.

“da forma de apresentação da mercadoria” - por ser granel.

“das condições estruturais dos veículos transportadores” = veículos (graneleiros) de grande porte.

“das peculiaridades dos atuais meios operacionais de descarregamentos” = guindastes com grabs; sugadores, pás mecânicas, etc....

“como também de fatos da natureza” = higroscopicidade, ressecamento, volatilização, etc... Fatores intrínsecos da própria carga.

Ora, se todos esses fatores são, evidentemente, elementos que retiram a culpa do transportador pelas diminuições (quebras) verificadas entre o peso manifestado e o descarregado, em até 5%, resultando na inaplicabilidade de pena punitiva, determinada pela própria autoridade administrativa – Secretário da Receita Federal, torna-se evidente que também não se pode falar em exigência de indenização tributária, por prejuízo sofrido pela Fazenda Nacional para o qual não contribuiu, não deu causa.

Forçoso se torna reconhecer que, uma vez estabelecido, pela própria autoridade administrativa, que as perdas de mercadoria a granel, transportadas por via marítima, até 5% (cinco por cento) do total manifestado, não revelam culpa e, conseqüentemente, responsabilidade infracional do transportador, fica claro que a tal “culpa” só passa mesmo a existir para as perdas que ocorrerem a partir desse percentual limite (5%).

Dois elementos definidores das causas que resultam na quebra de mercadorias a granel, em tais condições, até 5%, segundo a Secretaria da Receita Federal em sua Instrução Normativa 12/76 acima mencionada, merecem destaque, a saber:

INEVITABILIDADE e FATOS DA NATUREZA.

Nobres Pares, um acontecimento inevitável, conforme os que decorrem de atos da natureza são, por assim dizer, casos típicos e clássicos de CASO FORTUITO ou FORÇA MAIOR.

E não é preciso aqui maiores considerações para se confirmar que o transportador não pode ser responsabilizado, sob qualquer circunstância e para qualquer finalidade, por eventuais danos ou avarias e extravio de mercadorias, em decorrência de situações tipificadas como CASO FORTUITO ou FORÇA MAIOR.

Devemos, por oportuno, lembrar que a ação fiscal que aqui se discute tem por finalidade a reparação (indenização) de um dano ou prejuízo sofrido pela Fazenda Nacional, pelo não recolhimento do tributo, em decorrência de extravio ou falta de mercadoria importada.

Essa circunstância decorre e está autorizada pelo disposto no parágrafo único, do artigo 60, do Decreto-Lei nº 37/66, que assim determina:

“Art. 60 - ...

*Parágrafo único – O dano ou avaria e o extravio serão apurados em processo, na forma e condições que prescrever o regulamento, cabendo ao responsável, assim reconhecido pela autoridade aduaneira, indenizar a Fazenda Nacional do valor dos tributos que, em consequência, deixarem de ser recolhidos” (grifos meus)*

A responsabilidade a que se refere o mencionado dispositivo, por questão óbvia, não diz respeito à responsabilidade tributária de que trata a Lei n.º 5.172/66, mas especificamente à responsabilidade pelos eventos anunciados – “dano ou avaria e o extravio”, que venham a ensejar prejuízo à Fazenda Nacional, passível de indenização por parte do responsável, devidamente identificado em regular processo.

Ora, Ilustres Colegas Julgadores, o evento que teria resultado em eventual prejuízo para a Fazenda Nacional, passível de indenização, foi a falta de mercadoria transportada a granel, por via marítima, em percentual de 2,75% em relação ao total manifestado.

Por todas aquelas circunstâncias já vistas acima, definidas pela Secretaria da Receita Federal em sua Instrução Normativa n.º 12/76, está claro que o transportador marítimo, muito menos seu Agente, não podem ser responsabilizados pelo referido evento, pois que a falta não atingiu o percentual limite de 5% em relação ao manifestado. De acordo com tais circunstâncias, torna-se indiscutível que o transportador (ou seu agente) não deu causa a tal perda de mercadoria.

Devemos repetir que estamos falando em responsabilidade pelo evento, pela ocorrência, ou seja, falta da mercadoria.

Sendo assim, se o transportador (ou agente) não é responsável pelo evento, também não pode ser responsabilizado por infração, até porque esta jamais existiu no presente caso e, muito menos, pelo prejuízo eventualmente sofrido pela Fazenda Nacional, cuja indenização agora se pretende.

Por estes motivos, as demais considerações trazidas pela D. Procuradoria, em seu Recurso ora em exame, igualmente não resistem a análise um pouco mais aprofundada.

De acordo com o entendimento manifestado pelo I. Recorrente, considerando-se as determinações das normas aplicadas no presente caso – INs SRF 12/76 e 95/84, partindo-se da assertiva de que tributo não constitui sanção por fato ilícito, teríamos a seguinte situação para as perdas ou faltas de granéis:

- a) até 0,5% (líquido ou gasoso) e até 1% (sólidos) = FATO ILÍCITO. Não se cobra tributo, nem penalidade. Não existe infração.
- b) acima desses percentuais e até 5%, em qualquer caso, FATO LÍCITO = Cobra-se tributo, mas não penalidade. Não há infração.
- c) Acima de 5%, em qualquer modalidade = FATO LÍCITO e INFRACIONAL. Cobra-se tributo e penalidade.

Como se pode verificar, seguindo-se tal linha de raciocínio, que contempla, sem dúvida alguma, aspectos exclusivamente relacionados com a responsabilidade tributária, e não a responsabilidade pelos eventos causadores dos prejuízos indenizáveis sofridos pela Fazenda Nacional (art. 60, p.º, D.L 37/66), da qual aqui se cuida, chegamos à inadmissível conclusão de que o legislador teria estabelecido que quanto maior for o dano causado, a perda registrada no transporte da mercadoria – acima 0,5% e de 1% do manifestado, conforme seja a modalidade da carga (líquida ou gasosa e sólida), configura-se uma situação LÍCITA (admissível, legal, justa, permitida por lei), que enseja a cobrança de tributo. Ao passo que a pequena perda, abaixo daqueles percentuais, caracteriza-se uma situação ILÍCITA (injurídico, ilegal, contrário à moral e ao bom direito).

Chegamos, assim, ao absurdo de imaginar que o nosso ordenamento jurídico estabelece que as grandes infrações seriam perfeitamente LÍCITAS enquanto os pequenos eventos danosos seriam ILÍCITOS, INADMISSÍVEIS.

De resto, para fechar este raciocínio, ressaltamos que o entendimento acima desenvolvido, que se coaduna com o constante do R. Acórdão recorrido, encontra respaldo na copiosa jurisprudência emanada do Egrégio Superior Tribunal de Justiça (STJ), como se pode constatar, apenas para ilustrar, de um de seus mais recentes arestos, a saber:

“RECURSO ESPECIAL Nº 169.418 – SP (98/0023062-9)

RELATOR : O EXMO.SR.MINISTRO  
HUMBERTO GOMES DE BARROS  
RECORRENTE : FERTIMPORT S/A  
RECORRIDO : FAZENDA NACIONAL  
ADVOGADOS : DRS. ARTUR R. CARBONE E ELYADIR  
FERREIRA BORGES

#### E M E N T A

TRIBUTÁRIO – IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO –  
MERCADORIA TRANSPORTADA A GRANEL – QUEBRA –  
DECRETO-LEI 37/66 – LEI 6.562/78 – INSTRUÇÃO  
NORMATIVA 12/76-SRF.

1. No transporte de mercadoria importada a granel, se a quebra corresponde aos limites admitidos pelo Fisco, não há como falar em responsabilidade tributária. Precedentes do Superior Tribunal de Justiça.

#### A C Ó R D ã O

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros da Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça, na conformidade dos votos e das notas taquigráficas a seguir, por unanimidade, dar provimento ao recurso. Votaram com o Sr. Ministro Relator os Srs. Ministros Milton Luiz Pereira e Garcia Vieira. Ausentes, justificadamente, os Srs. Ministros José Delgado e Demócrito Reinaldo.

Brasília, 20 de abril de 1999 (data do julgamento).”

Importante destacar o Voto que norteou a Sentença em questão, assim redigido:



VOTO

O EXMO. SR. MINISTRO HUMBERTO GOMES DE BARROS (RELATOR): Como registrei no relatório, esta Turma já emitiu seu entendimento em torno da controvérsia. Isto ocorreu no julgamento do Resp 38.499-0, quando, orientados pelo Ministro Milton Luiz Pereira, proclamamos:

“TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO. TRANSPORTE MARÍTIMO DE PRODUTO A GRANEL. QUEBRA. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. DECRETO-LEI Nº 37/66 (ART. 48, 60, PARÁGRAFO ÚNICO, E 169). LEI Nº 6.562/78 (ART. 2º). INSTRUÇÃO NORMATIVA 12/76, SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL.

1. À palma de transporte de produtos a granel, mantendo-se a quebra dentro do limite admitido como natural pelas autoridades fiscais, presumida a ausência de culpa do transportador, incorre a responsabilidade para o recolhimento do tributo na importação.

2. No caso, não superando a quebra os 5% previstos como naturais, de logo, descabendo o pagamento de indenização cogitada no parágrafo único, art. 60, Dec. Lei 37/66, as mesmas razões que justificam o reconhecimento da dispensa da multa, conduzem a conclusão lógica de que, também, não se tenha como exigível o pagamento do tributo, na falta superior ao percentual aludido, somente o excesso poderá ser tributado.

3. Recurso provido.”

Em se tratando de hipótese absolutamente semelhante, dou provimento ao recurso, para acolher os embargos.

Fixo os honorários...”.

Não devo deixar de aqui ressaltar, por último, que a Colenda Câmara recorrida, ao ter decidido pelo provimento do Recurso Voluntário questionado, em hipótese alguma atacou o poder discricionário atribuído à autoridade administrativa

Processo n.º 11128.003827/98-60  
Acórdão n.º CSRF/03-03.201

que pode, efetivamente, determinar situações de dispensa do pagamento de tributo, em casos que assim se justifiquem, como insinua o I. Recorrente.

Julgou, sim, com sua reconhecida e consagrada autonomia, atenta à observância da legalidade e distribuição de justiça, que se individualiza no entendimento próprio e livre de cada um de seus Ilustres Membros.

Em razão de todo o exposto e coerentemente com a posição que de há muito venho sustentando sobre a matéria, voto no sentido de negar provimento ao Recurso Especial Divergente, da D. Procuradoria da Fazenda Nacional, mantendo o R. Acórdão recorrido.

Sala das Sessões, 20 de agosto de 2001



PAULO ROBERTO CÚCO ANTUNES