



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS  
TERCEIRA TURMA

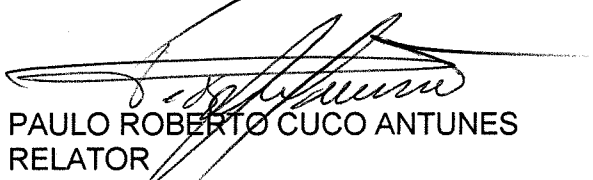
Processo nº : 11128.004294/98-15  
Recurso nº : RD/303-0.290  
Matéria : CONFERÊNCIA FINAL DE MANIFESTO  
Recorrente : FAZENDA NACIONAL  
Interessada : RODRIMAR S/A AGENTE E COMISSÁRIA.  
Recorrida : 3ª CÂMARA DO 3º CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
Sessão de : 08 DE JULHO DE 2002  
Acórdão nº : CSRF/03-03.283

ADUANEIRO. CONFERÊNCIA FINAL DE MANIFESTO – TRANSPORTE DE GRANÉIS, POR VIA MARÍTIMA – QUEBRA – LIMITE DE TOLERÂNCIA. É de 5% (cinco por cento) o limite de tolerância para falta (quebra) de mercadorias transportadas a granel, por via marítima, em relação à totalidade manifestada e transportada pela embarcação. Tal percentual, considerado como QUEBRA NATURAL e INEVITÁVEL pela própria Secretaria da Receita Federal – IN SRF nº 012/76, deve ser observado tanto para fins de aplicação de penalidades, quanto para dispensa de tributos incidentes na importação. Jurisprudência do STJ. Precedentes da 3a Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais.  
Negado provimento ao Recurso da Fazenda Nacional.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por RODRIMAR S/A – AGENTE, COMISSÁRIA.

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. Vencido o Conselheiro Henrique Prado Megda.

  
EDISON PEREIRA RODRIGUES  
PRESIDENTE

  
PAULO ROBERTO CUCO ANTUNES  
RELATOR

FORMALIZADO EM: 23 SET 2002

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

Recurso nº : RD/303-0.290  
Interessada : RODRIMAR S/A – AGENTE, COMISSÁRIA

## RELATÓRIO

Recorre a D. Procuradoria da Fazenda Nacional da decisão prolatada pela D. Terceira Câmara do E. Terceiro Conselho de Contribuintes, em sessão realizada no dia 23.03.2000, estampada no Acórdão nº 303-29.282, cuja ementa assim se transcreve:

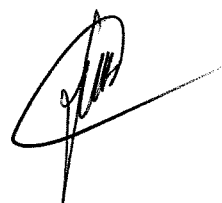
*"ADUANEIRO. CONFERÊNCIA FINAL DE MANIFESTO.  
Falta na descarga de granel em percentual inferior a 5%  
do manifestado tem-se como decorrente de quebra  
natural.  
Entendimento contido na IN-SRF 12/76.  
RECURSO A QUE SE DÁ PROVIMENTO.*

Tal Decisão, adotada por maioria dos votos dos Nobres Conselheiros integrantes do mencionado Colegiado, suplanta voto vencido do Relator originário, que defendeu o entendimento de que aplica-se à espécie a IN-SRF nº 95/84, que fixou percentuais de tolerância para quebra na descarga de produtos a granel, nos níveis de até 0,5% para granel líquido e até 1% para granel sólido.

Inconformado e com guarda de prazo o I. Representante da Fazenda Nacional interpôs o permissível Recurso Especial de Divergência, pleiteando a reforma do Acórdão em questão com o restabelecimento da decisão de primeiro grau.

Os Acórdãos anexados por cópias como paradigmas configuram divergência de entendimentos entre Câmaras atendendo, assim, aos pressupostos regimentais de admissibilidade do Recurso em comento.

Os fatos que ensejaram a atuação de que se trata, objeto do litígio que se instaurou no presente processo administrativo fiscal, são os seguintes:



Operação de descarga do navio SEA RAINBOW, atracado em 29/08/98.

Mercadoria: CLORETO DE POTÁSSIO com teor de k2 superior a 60%.

Quantidade manifestada ..... 17.773.723 kg.

Quantidade descarregada..... 17.350.040 kg

Falta apurada..... 423.683 kg.

Franquia de 1% ( IN – SRF 95/84 )..... 177.737 kg.

Falta tributada ..... 245.964 kg.

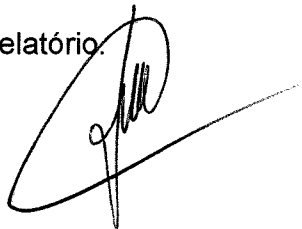
A exigência abrangeu o valor do imposto de importação (R\$ 978,99) e da penalidade prevista no art. 521, II, "d", do RA (R\$ 489,99), perfazendo o total de R\$ 1.468,49.

A Decisão de primeira instância proferida pela DRJ em São Paulo (Decisão DRJ/SPO Nº 001823/99), julgou parcialmente procedente o lançamento, mantendo a exigência do imposto, mas excluindo a penalidade, com escopo nas Instruções Normativas SRF nºs 12/76 e 113/91.

Em suas extensas considerações, já bastante conhecidas por esta Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, pretende a D. Procuradoria da Fazenda Nacional que se restabeleça a decisão monocrática, mantendo-se, para fins de exigência do imposto de importação, o limite de tolerância fixado na IN SRF nº 95/84, no caso de apenas 1%, em se tratando de granel sólido, trazendo à colação cópias de Acórdãos contraditórios, do mesmo Terceiro Conselho de Contribuintes.

A Interessada contra-arrazoou a Apelação supra, pedindo a manutenção do Acórdão recorrido, pelos mesmos fundamentos estampados em suas defesas anteriores.

É o Relatório.



VOTO

Conselheiro PAULO ROBERTO CUCO ANTUNES, Relator

Conforme explicitado no Relatório ora concluído, o Recurso é tempestivo, reunindo as demais condições de admissibilidade, motivo pelo qual dele conheço.

Repito aqui o entendimento que de há muito firmei sobre o assunto, colocado em diversos outros julgados da mesma espécie, como segue: ("Ex-vi" - AC CSRF/03-03.272, de 18.03.2002)

*"O que se vislumbra neste processo, como em inúmeros outros que por aqui tramitam com frequência, é a dificuldade por parte dos Julgadores na aplicação do melhor direito, diante da confrontação entre dois atos normativos, conflitantes em suas conclusões, editados pelo Poder Executivo, que são as Instruções Normativas da Secretaria da Receita Federal – SRF, de n.ºs. 012, de 1976 e 095, de 1984.*

*Tais normas estabelecem limites distintos de tolerância no que se refere à falta (quebra) de mercadorias transportadas a granel, por via marítima, para efeito de aplicação de penalidade – multa prevista no art. 521, inciso II, alínea "d", do Regulamento Aduaneiro de 1985 (Art. 521, II, "d", do DL 37/66), e para a cobrança do imposto de importação, a título de indenização, conforme previsto no art. 60, parágrafo único, do D.L. n.º 37/66.*

*Passo, então, às ponderações que considero importantes e adequadas sobre o campo de aplicação das referidas normas e que me levam a decidir o presente litígio aplicando a melhor justiça, sem ultrapassar, obviamente, os limites da estrita legalidade.*

*A Instrução Normativa SRF n.º 012/76, pelos diversos fatores que nela se encontram elencados, o que denota ter sido editada com respaldo em elementos técnicos devidamente investigados à época, admite a "INEVITABILIDADE" da quebra, em até 5% (cinco por cento), no caso de mercadorias transportadas a granel, por via marítima, sem distinguir a espécie da mercadoria (granéis líquidos ou sólidos).*

*Tal percentual, diga-se de passagem, veio novamente a ser admitido com a edição da Instrução Normativa, também da SRF, n.º 113/91.*



*Por sua vez, a outra norma citada – Instrução Normativa SRF nº 095/84, tratando exclusivamente da exigência tributária (imposto de importação) sobre o mesmo evento – quebra de mercadoria transportada a granel, por via marítima, sem indicar respaldo algum em qualquer elemento técnico pesquisado, fixou limite de tolerância para exclusão do imposto, em relação à tais quebras, de apenas 1% (um por cento) para os granéis sólidos; e 0,5% (meio por cento), para granéis líquidos ou gasosos.*

*Como já visto, e aqui se ressalta, a primeira norma citada – IN-SRF-012/76, foi instituída, de acordo com seu fecho resolutivo, determinando a exclusão da responsabilidade com relação à penalidade cominada, antes indicada. Já a IN-SRF-095/84 definiu a tolerância e, conseqüentemente, a exclusão de responsabilidade, em relação ao tributo incidente (imposto de importação). Os percentuais de tolerância, excludentes de responsabilidade, são diferentes, apenas com relação ao tipo de exigência (penalidade ou tributo).*

*A nós, julgadores administrativos e ao Juízo em geral, cabe a tarefa de avaliar a questão essencialmente técnica inserida no contexto das referidas normas, ou que deveria estar inserida nas mesmas, para decidir, com a melhor precisão e legalidade, se existe efetivamente a responsabilidade do transportador ou do seu preposto, tanto no que diz respeito à exigência do tributo, quanto na aplicação de penalidade.*

*Indispensável, para a solução do questionamento que ora se apresenta, observar atentamente o que existe de diferente e altamente relevante nas referidas normas. Para tanto, iremos nos aprofundar um pouco mais em sua análise, individualmente.*

*A Instrução Normativa SRF nº 012/76 reconhece, expressamente, a INEVITABILIDADE da diminuição de peso, em índices oscilantes, da mercadoria transportada a granel, por via marítima, em relação ao total manifestado, que resulta dos seguintes fatores elencados na mesma Norma :*

- forma de apresentação da mercadoria;*
- condições estruturais dos veículos transportadores;*
- peculiaridades dos meios operacionais de descarregamento;*
- fatores da natureza (ressecamentos ou volatilização).*

*A existência desses fatores, cuja apuração decorreram, certamente, de estudos técnicos, levaram a Autoridade Administrativa – o então Sr. Secretário da Receita Federal, a fixar em 5% (cinco por cento) o percentual de perda (limite de tolerância) admissível para os granéis (sólidos, líquidos ou gasosos), quando transportados por via marítima.*

*Repetimos aqui que está dito, expressamente, na referida norma, que tal situação é INEVITÁVEL !*



A Instrução Normativa SRF nº 095/84, por sua vez, fixou dois limites de tolerância, diferentes e distintos, para a mesma situação, em relação à exigência do tributo sem, contudo, mencionar se aqueles elementos explicitados na IN SRF 012/76 deixaram de existir, ou se novos fatores passaram a influenciar sobre o mesmo evento.

Mas, como se pode verificar, permaneceu essa nova norma reconhecendo a INEVITABILIDADE das quebras, acrescentando outros fatores que têm por finalidade estabelecer um novo instituto na apuração dos resultados das descargas dos produtos, nos diversos portos de escala, qual seja, a COMPENSAÇÃO.

São os seguintes, esses novos fatores inseridos:

- ser freqüente a importação de mercadorias transportadas a granel por um mesmo navio, destinada a dois ou mais importadores com descarga em mais de um porto;
- na distribuição dos lotes nem sempre é possível a rigorosa observância das quantidades declaradas nos documentos de importação.

Em razão desses outros elementos, determinou a nova norma:

1. – que as respectivas multas impositivas por falta ou acréscimo de mercadorias importadas a granel por mais de um importador, para o mesmo ou mais de um porto de descarga, só serão aplicadas após a apuração global de toda a quantidade descarregada pelo navio, no país.

Esclareça-se que tal disposição significa apenas a admissibilidade da compensação das faltas registradas para um determinado importador, com os acréscimos recebidos por outros, no mesmo ou em diversos portos de descarga. Estabelece, outrossim, que o resultado final da descarga, para efeito de apuração de eventuais diferenças em relação ao manifestado e da conseqüente responsabilidade infracional, deve levar em consideração a apuração global da descarga, em todos os portos de escala, no país.

Já com relação às quebras, o que aqui de fato nos interessa, a nova norma – IN SRF 095/84, apenas admite a sua inevitabilidade em razão daqueles mesmos fatores elencados na norma antiga – IN SRF 012/86, ou seja, natureza da mercadoria, condições de transporte, etc.

Portanto, a dispensa da exigência tributária pela falta de mercadorias a granel, nos percentuais estabelecidos nas alíneas a) e b), da referida IN SRF 095/84, nada possui de elemento técnico que seja diferente daqueles fatores alinhados na IN SRF 012/76.

Vemos, assim, que as duas normas questionadas são flagrantemente incoerentes, no mundo jurídico, no que diz respeito aos percentuais de tolerância



para quebras (faltas), distintos e diferentes com relação ao tributo e à penalidade, mas sobre os mesmos fatores, sobre a mesma ocorrência.

A IN SRF 012/76 poderia ter estabelecido, com plena observância da legalidade, a dispensa também da exigência de tributo, no mesmo percentual da penalidade (5%), motivada pelos mesmos fatores alinhados nas justificativas que concluíram pela inevitabilidade da ocorrência tipificada.

E não se tem qualquer informação, pelo menos explícita, dos motivos que levaram o então Sr. Secretário da Receita Federal, com a edição da IN SRF 095/84, a fixar tais limites de tolerância em 1% (granéis sólidos) e 0,5% (granéis líquidos ou gasosos), para fins de dispensa do tributo.

Uma indagação se torna indispensável neste momento: Se por ocasião da edição da nova norma – IN SRF 095/84, aqueles fatores que conduziram à conclusão, pelo órgão normatizante (Secretaria da Receita Federal) sobre a INEVITABILIDADE da quebra em até 5% (cinco por cento), das mercadorias transportadas a granel, por via marítima, deixaram de existir ou se tornaram menos influentes ?

Pelo menos ao que nos parece, os citados fatores, alinhados na IN SRF 012/76, continuaram (ou continuam) a existir, pois que tal norma, até onde sabemos, ainda não foi revogada, seja pela nova norma antes citada, seja por qualquer outra.

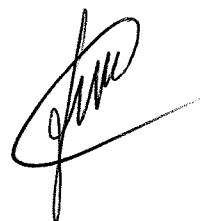
Continua, portanto, a prevalecer o percentual de tolerância de 5% (cinco por cento) para as quebras, que são consideradas inevitáveis, para efeitos de aplicação de penalidade.

Mas, segundo a nova norma – IN SRF 095/84, tal inevitabilidade, até o limite de 5% (cinco por cento) deixa de assim ser considerado, para os efeitos de cobrança de tributo. Esse é o entendimento que, absurdamente, vem sendo seguido pelas repartições fiscais autuantes.

E como deve se comportar o Julgador diante de tamanha incoerência das referidas normas, com relação ao percentual de tolerância – INEVITABILIDADE DAS QUEBRAS ?

Como admitir que determinados fatos, os mesmos fatos, possam ser considerados inevitáveis até 5% (cinco por cento) para aplicação de penalidade e, ao mesmo tempo, em um mesmo evento, deixem de ser assim considerados – inevitáveis, para a cobrança de tributo ?

Resta-nos enfrentar a tal irregularidade com razoável bom senso e coerência, sem nos afastarmos da legalidade, o que nos leva a concluir, certamente, que em ambos os casos, tanto para multa quanto para tributo, deve ser considerado o percentual limítrofe mais favorável ao contribuinte, ou seja, aquele estabelecido na IN SRF 012/76.



Ampara essa conclusão o fato de que a norma mais nova – IN SRF 095/84, além de não revogar a anterior, permitindo que a penalidade seja dispensada quando o percentual de quebra se comporte dentro do limite de 5% (cinco por cento), admite, mesmo implicitamente, que tal percentual é acertado, a partir dos elementos técnicos pesquisados, resultando nos fatores de inevitabilidade elencados na Norma anterior.

Portanto, diante de tais elementos, sendo certo que o percentual de tolerância de 5% (cinco por cento), estabelecido na IN SRF 012/76, em virtude do reconhecimento “expresso” da INEVITABILIDADE da quebra de mercadorias transportadas a granel, por via marítima, continua sendo admitido pela própria Secretaria da Receita Federal, não se pode vislumbrar a manutenção da responsabilidade do contribuinte, no caso o transportador marítimo ou seu preposto, para as quebras situadas abaixo desse limite, tanto para efeito de aplicação de penalidade quanto para a exigência de tributo.

O Regulamento Aduaneiro, em seu artigo 478, com matriz legal no art. 60, parágrafo único, do Decreto-lei nº 37/66 estabelece, expressamente:

“A responsabilidade pelos tributos apurados em relação a avaria ou extravio de mercadoria será de quem lhe deu causa...” (grifos meus)

Ora, se a própria Administração Pública, por intermédio da Secretaria da Receita Federal, controladora do tributo envolvido, admite e reconhece que o fato aqui enfocado – quebra de mercadoria transportada a granel, por via marítima, até o limite de 5% (cinco por cento) é situação de natureza INEVITÁVEL, nada mais nada menos que CASO FORTUITO OU FORÇA MAIOR, não há como, obviamente, admitir o Julgador que para efeito de exigência tributária a referida INEVITABILIDADE tenha que se limitar tão somente a 1% (um por cento) ou a 0,5% (meio por cento), dependendo do tipo do granel – sólido ou líquido e gasoso.

Atrevo-me a dizer, “máxima concessa venia”, que se a fiscalização e alguns Nobres Julgadores vêm ainda considerando que ocorre a INEVITABILIDADE da quebra em até 5% (cinco por cento), mandando excluir a penalidade aplicada, agem, ao mesmo tempo, incoerentemente e afastados do bom direito ao mudarem, na mesma autuação ou decisão, o conceito dessa INEVITABILIDADE, ao considerarem, para efeito de exigência do imposto, percentual de tolerância de apenas 1% (um por cento) ou 0,5% (meio por cento).

Penso que os órgãos colegiados de julgamentos administrativos, como é o caso dos Conselhos de Contribuintes e desta Câmara Superior de Recursos Fiscais, não estão “atrelados”, incondicionalmente, ao que mandam os Atos Normativos da espécie. Mas devem sim, sempre que possível, aproveitar os elementos que neles podem estar contidos, especialmente os de natureza técnica, para dar solução aos litígios que lhes são submetidos à decisão.



*Resta claro, sobretudo pelos fatores explicitados na IN SRF 012/76, e na ausência de outros elementos de igual relevância, contraditórios e supervenientes, na fundamentação da IN SRF 095/84, que a própria Secretaria da Receita Federal reconhece a inevitabilidade da quebra de mercadorias transportadas a granel, por via marítima, até o limite de 5% (cinco por cento), independentemente de fixar este ou aquele percentual para fins de exclusão de tributos e penalidades.*

*Este é o elemento chave e relevante a ser levado em consideração para se alcançar a melhor decisão para os litígios da espécie.*

*E o entendimento que exsurge do raciocínio acima desenvolvido já encontra-se amplamente adotado pelo Egrégio Superior Tribunal de Justiça (STJ), como retratam os arestos que a seguir citamos, dentre vários outros, a saber:*

*S.T.J. – RE 169.418 – SP (98/0023062-9)*

*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. Precedente do Superior Tribunal de Justiça.”*

*(Decisão unânime – Primeira Turma – 20.04.1999)*

*.X.X.X.*

*S.T.J. – RE Nº 64.067-DF (95/0018974-7)*

*TRIBUTÁRIO – IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO – MERCADORIAS A GRANEL – TRANSPORTE MARÍTIMO – QUEBRA – RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA – AUSÊNCIA DE CULPA – MULTA DISPENSÁVEL – CORREÇÃO MONETÁRIA – INCIDÊNCIA – JUROS DE MORA – DECRETO-LEI 37/66 (ARTS. 48, 60, PARÁGRAFO ÚNICO E 169) – LEI 6.562/78 (ART. 2º) – PRECEDENTES.*

*- Nos casos de mercadorias importadas do exterior a granel, por via marítima, não superando a quebra os 5% estipulados como limite, não ocorrendo culpa do transportador, dispensável a multa, assim como inexigível o pagamento do tributo.*

*- “In casu”, a correção monetária incide sobre o total dos valores, inclusive sobre a multa, indevidamente recolhidos,*



*a partir do pagamento indevido até o efetivo pagamento da importância repetida.*

*- Os juros de mora incidirão sobre o total a ser devolvido, inclusive sobre o valor da multa, a partir do trânsito em julgado da decisão, à taxa de 1% (um) por cento ao mês.*

*- Recurso conhecido e provido, invertendo-se os ônus da sucumbência.*

*(Decisão unânime – Segunda Turma – 20.08.1998)*

*.X.X.X.*

*S.T.J. – RE Nº 38.499-0 – RIO DE JANEIRO (93.0024813-8)*

*Tributário. Imposto de Importação. Transporte Marítimo de Produto à 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 à 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 da indenização cogitada no Parágrafo único, art. 60, Dec.Lei 37/66, as mesmas razões que justificam o reconhecimento da dispensa da multa, 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”*

*(Decisão unânime – Primeira Turma – 05.04.1995)*

*Os argumentos acima alinhados, por si só, me conduzem à tranqüila convicção de que a Decisão prolatada pela Colenda Câmara recorrida está perfeita, não merecendo reparos.*

*Como é sabido, a matéria não é nova neste Colegiado, tendo sido objeto de análises e julgamentos recentes, como se pode observar pela leitura dos Acórdãos nºs. CSRF/03-03.253, CSRF/03-03.254, CSRF/03-03.255, CSRF/03-03.256, CSRF/03-03.257, CSRF/03-03.258 e CSRF/03-03.259, todos proferidos por esta Turma, na sessão de julgamento do dia 26 de outubro de 2001, para citarmos apenas os mais recentes.*

*O entendimento que prevaleceu no âmbito desta Câmara Superior de Recursos Fiscais, quase que por unanimidade, - apenas o voto proferido por um*

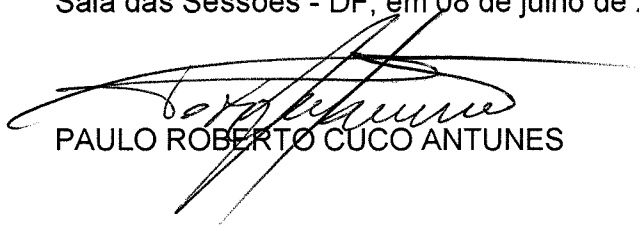


*dos nossos Dignos Pares divergiu dos demais - alinhou-se no sentido de aceitar a tese defendida pelo sujeito passivo, ou seja, de que é de 5% a tolerância para falta (quebra) de mercadorias transportadas a granel, por via marítima, sejam sólidas, líquidas ou gasosas, tanto para fins de exclusão de penalidade quanto para efeito de dispensa dos tributos incidentes, em conformidade com as disposições da IN SRF nº 012/76, que considera tal fato como quebra natural e/ou inevitável, tese esta já definida como correta pelo E. Superior Tribunal de Justiça (STJ)."*

*Esse, portanto, o entendimento que firmemente abraço e que tenho externado sempre que me defronto com tal questionamento, tanto neste Colegiado, como em minha Câmara de origem (2ª Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes)."*

Diante de todo o exposto, não existindo razões para a pleiteada reforma do Acórdão recorrido, meu voto é no sentido de negar provimento ao Recurso Especial de Divergência impetrado pela D. Fazenda Nacional.

Sala das Sessões - DF, em 08 de julho de 2002



PAULO ROBERTO CUCO ANTUNES