RP. 303. 287/2000

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

PROCESSO Nº	:	11128.004424/99-18
SESSÃO DE	:	15 de setembro de 2000
ACÓRDÃO Nº	:	303-29.427
RECURSO Nº	:	120.661
RECORRENTE	:	FERTIMPORT S/A
RECORRIDA	:	DRJ/SÃO PAULO/SP

CONFERÊNCIA FINAL DE MANIFESTO. QUEBRA NATURAL.
Não será exigível do transportador o imposto de importação quando a diferença na descarga de granel fica dentro do limite de 5% do manifestado a que se refere a IN-SRF-12/76.
RECURSO PROVIDO.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso voluntário, na forma do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Zenaldo Loibman, relator, José Fernandes do Nascimento e João Holanda Costa. Designado para redigir o acórdão, o Conselheiro Irineu Bianchi.

Brasília-DF, em 15 de setembro de 2000

JOÃO HOLANDA COSTA
Presidente

IRINEU BIANCHI
Relator Designado

13 DEZ 2000

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: ANELISE DAUDT PRIETO, MANOEL D'ASSUNÇÃO FERREIRA GOMES, NILTON LUIZ BARTOLI e SÉRGIO SILVEIRA MELO.

tmc

RECURSO Nº	:	120.661
ACÓRDÃO Nº	:	303-29.427
RECORRENTE	:	FERTIMPORT S/A
RECORRIDA	:	DRJ/SÃO PAULO/SP
RELATOR(A)	:	ZENALDO LOIBMAN
RELATOR DESIG.	:	IRINEU BIANCHI

RELATÓRIO

Trata o presente processo de Auto de Infração (fls. 01/08) que formaliza a exigência da importância de R$ 1.568,04 (hum mil e quinhentos e sessenta e oito reais e quatro centavos), referente ao Imposto sobre Importação – II, apurado em ato de Conferência Final do Manifesto de Carga, pertencente ao navio "NAN HAI", que entrou no Porto de Santos em 03/11/1997, e o agente consignatário é a empresa recorrente.

Do confronto entre as quantidades de mercadoria declaradas no Manifesto de Carga n.º 25.997/98 (31.901.000 Kg) e as quantidades descarregadas e informadas no documento de registro de descarga (31.389.020 Kg), emitido pela Cia. Docas do Estado de São Paulo - CODESP (IDFA/GRANEL Nº 25.997, de 27/01/98 – fl. 10), foi registrada uma falta de 511.980 Kg, que descontada a franquia de 319.010 Kg (1%), resultou em uma diferença de 192.970 Kg sujeita ao pagamento do II.

Em 16/07/99, a empresa autuada tomou ciência do presente procedimento fiscal, via postal, conforme Aviso de Recebimento - AR de fl. 18-v. Inconformada com a exigência, dentro do prazo legal, apresentou a impugnação de fls. 19/24, em síntese, alegando que:

a) não pode figurar no pólo passivo da obrigação tributária, como se responsável ou contribuinte, já que não é o armador ou afretador do navio transportador da mercadoria em apreço, mas apenas o seu agente marítimo;

b) o extinto TRF editou a súmula 192 onde estabelece que o agente marítimo não é considerado responsável tributário, nem se equipara ao transportador para efeitos do Decreto-lei n.º 37/66;

c) existe pacífica jurisprudência de tribunais judiciários e administrativos indicando que o percentual de quebra admitida, no caso vertente, deve situar-se em torno de 5% do total da mercadoria manifestada;

d) à vista do acima, a franquia deveria ser de 1.595.050 kg, sendo certo que a falta apurada está dentro do limite previsto, não podendo ser aplicada nenhuma penalidade ao transportador;

e) houve erro na conversão da base de cálculo e, por conseguinte, no valor do imposto lançado pela fiscalização, tendo em vista que foram utilizados o dólar fiscal e a alíquota vigentes na data da autuação, quando o correto seria a data do momento da ocorrência do fato gerador, no caso, o dia da entrada do navio no território nacional,

f) no final, pediu a extinção do crédito tributário em face da insubsistência da autuação.

Por atender aos requisitos de admissibilidade previstos no Decreto n.º 70.235/72, a autoridade julgadora de 1ª instância proferiu a Decisão de fls. 34/39, não acatou a preliminar de ilegitimidade do sujeito passivo e, no mérito, julgou o lançamento **procedente**, cuja ementa transcrevo a seguir:

> *"A agência marítima, representante do transportador estrangeiro, é responsável solidário pelo tributo relativo à falta de mercadoria a granel (sólido) superior a 1% do total manifestado, sendo aplicável a alíquota vigente no dia do lançamento."*

Em 18/12/1999, a empresa autuada foi intimada da referida Decisão. Irresignada, dentro do prazo legal, interpôs Recurso Voluntário (fls. 45/50) junto a este Terceiro Conselho de Contribuintes, em que reapresentou os mesmos argumentos aduzidos na peça impugnatória e voltou a pleitear a extinção da ação fiscal.

A título de depósito recursal, consta nos autos (fl. 44), a prova do recolhimento do valor correspondente a 30% do valor do crédito tributário devido na data da realização do depósito.

É o relatório.

RECURSO Nº : 120.661
ACÓRDÃO Nº : 303-29.427

VOTO VENCEDOR

Toda a controvérsia que se estabelece no presente processo está em saber em que percentual acha-se fixada a franquia para os casos de quebra verificada na conferência final de manifesto, em se tratando de mercadorias a granel sólido.

A Recorrente busca amparo na IN-SRF 12/76, para a qual, **"as diminuições verificadas no confronto entre o peso manifestado e o apurado após a descarga nos casos de mercadoria importada do exterior, a granel, por via marítima, não superiores a 5% (cinco por cento) excluem a responsabilidade do transportador para efeito de aplicação no disposto no art. 106, inciso II, alínea "d", do DL 37/66"**, referindo-se tal dispositivo, às multas cabíveis pelo extravio ou falta de mercadoria, inclusive apurado em ato de vistoria aduaneira.

Por seu turno, a decisão recorrida sustenta a procedência do lançamento na IN-SRF 95/84, cujo item "2", letra *b*, diz que não será exigível ao transportador o pagamento de tributos em razão de falta de mercadoria importada a granel que se comporte dentro do percentual de 1% (um por cento), no caso de granel sólido.

No caso presente, segundo se verifica do Auto de Infração, a quebra verificada foi inferior a 5% do total manifestado para o produto.

Apesar de o limite referenciado na IN-SRF 12/76 reportar-se tão-somente à exclusão das multas cabíveis pelo extravio ou falta de mercadoria, assiste razão à Recorrente, segundo o que vem decidindo o Poder Judiciário.

Com efeito, a Segunda Turma do STJ, no Recurso Especial nº 64.067-DF, de 20 de agosto de 1998, tendo como relator o Ministro Peçanha Martins, reconheceu que, em não havendo culpa do transportador e mantendo-se a quebra dentro do limite admitido como natural pelas autoridades fiscais, pelas mesmas razões que justificam o não pagamento da multa, deve também o mesmo índice ser observado para o não pagamento do tributo.

Diz a ementa:

> 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.

Referido Recurso Especial, no particular, reformou a decisão da Quarta Turma do TRF da 1ª Região, que entendia que "as faltas não superiores a cinco por cento excluem a responsabilidade do transportador quanto à multa, mas não com relação ao imposto de importação", consoante, aliás, as reiteradas decisões deste E. Conselho de Contribuintes.

Do corpo do Acórdão do mencionado Recurso Especial, colhe-se que a decisão adotada espelhou-se no Resp. nº 38.499-0-RJ, cuja ementa é a seguinte:

1. A palma de transporte de produtos a granel, mantendo-se a quebra dentro do limite natural pelas autoridades fiscais, presumida a ausência de culpa do transportador, inocorre 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, Decreto-lei 37/66, as mesmas razões que justificam o reconhecimento da dispensa da multa, conduzem à 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.

Ora, se a quebra de até 5% é considerada pelas autoridades fiscais como natural para os fins de eximir a incidência de multa, esta mesma presunção há que ser admitida para os fins de eximir a exigência do tributo, uma vez que o fato gerador é o mesmo.

Vale dizer que, *in casu*, a diferença é plenamente justificável, decorrendo de quebra natural, não tendo sido ocasionada pelo transportador nem pelo agente, circunstâncias estas que, no entender do STJ, mantendo-se dentro dos limites específicos para a não aplicação da multa, deve também ser aplicável à não geração do tributo.

Frente ao exposto, voto no sentido de dar provimento integral ao recurso voluntário, para reformar a decisão recorrida.

Sala das Sessões, em 15 de setembro de 2000

IRINEU BIANCHI – Relator Designado

RECURSO Nº : 120.661
ACÓRDÃO Nº : 303-29.427

VOTO VENCIDO

Tomo conhecimento do presente Recurso Voluntário, por ser tempestivo e por tratar de matéria da competência deste Terceiro Conselho de Contribuintes. Trata-se de matéria sobejamente conhecida e discutida nessa instância administrativa. A minha convicção sobre o tema leva-me a adotar na íntegra com os necessários ajustes específicos deste processo o voto do eminente conselheiro José Fernandes, como segue:

"PRELIMINAR

1) ILEGITIMIDADE DO SUJEITO PASSIVO

A recorrente alega não ser a parte legítima para figurar no pólo passivo da obrigação tributária em apreço, seja como responsável ou contribuinte, tendo em vista não ser ela a proprietária ou armadora do navio transportador da mercadoria.

A alegação da Recorrente não tem respaldo legal. O art. 128, do CTN, dispõe, in verbis:

'Art. 128 – Sem prejuízo do disposto neste Capítulo, ***a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação,*** *excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.' (grifei)*

Por sua vez, o art. 32 do Decreto-lei nº 37/66, com redação dada pelo art. 1º, do Decreto-lei nº 2.472/88, atribuiu expressamente a responsabilidade tributária ao representante do transportador estrangeiro, na qualidade de responsável solidário, nos seguintes termos:

"*Art. 32. É responsável pelo imposto:*
I- o transportador, quando transportar mercadoria procedente do exterior ou sob controle aduaneiro, inclusive em percurso interno;
II- o depositário, assim considerado qualquer pessoa incumbida da custódia de mercadoria sob controle aduaneiro.
Parágrafo único. É responsável solidário:

a) o adquirente ou cessionário de mercadoria beneficiada com isenção ou redução do imposto;
b) o representante, no País, do transportador estrangeiro." (grifei)

Portanto, não tem substância a alegação de ilegitimidade de parte passiva do agente marítimo na obrigação tributária sob comento, posto que, na qualidade de representante do transportador estrangeiro no País, ao mesmo é atribuída a responsabilidade solidária pelo crédito tributário devido pelo representado, conforme claramente previsto no dispositivo legal retro transcrito.

Além da afirmativa da própria recorrente de que atuou como agente marítimo do navio "NAN HAI", consta nos autos elementos suficientes comprovando este vínculo com a empresa proprietária/armadora do referido navio, a exemplo do Termo de Visita Aduaneira d fl.15

Por oportuno, ressalto que com o advento do Decreto-lei nº 2.472/88, a Súmula nº 192 do extinto Tribunal Federal de Recursos, que foi editada com base na interpretação extraída da redação original do art. 32, do Decreto-lei n.º 37/66, ficou superada, **não se aplicando mais aos fatos geradores ocorridos após a vigência da nova redação.**

Assim, no presente caso, não há como acolher a tese da ilegitimidade passiva de parte do agente marítimo, por isso, rejeito a preliminar pleiteada pela recorrente.

MÉRITO

1) PERCENTUAIS DE PERDAS ADMITIDOS

a) Para Exclusão de Responsabilidade em Relação à Multa

A matriz legal que serviu de base para fixação dos percentuais de tolerância para fins de exclusão da responsabilidade tributária em casos de perdas de mercadorias, sob controle aduaneiro, foi o art. 10 do Decreto-lei nº 2.472/88, a seguir transcrito:

'Art. 10 - O regulamento fixará os percentuais de tolerância para exclusão da responsabilidade tributária em casos de perda de mercadoria em operação, sobre controle aduaneiro, de transporte, carga e descarga, armazenagem, industrialização ou qualquer manipulação'.

Ao regulamentar o referido dispositivo, o § 1º, do art. 521 do RA, com redação dada pelo art. 7º do Decreto nº 98.097/89, dispõe que *'a Secretaria da Receita Federal fixará os limites percentuais para efeito da aplicação do disposto no inciso II, alínea "d", deste artigo, para exclusão de responsabilidade do transportador, no caso de transporte de mercadoria a granel, considerando os diferentes tipos de mercadoria, os meios de transporte e as condições operacionais no local de descarga.'*

Por sua vez, através da IN-SRF n.º 113/91, o Secretário da Receita Federal estabeleceu que *'o limite para exclusão de responsabilidade do transportador, para efeito de aplicação do artigo 521, inciso II, alínea "d", do Regulamento Aduaneiro aprovado pelo Decreto n.º 91.030, de 5 de março de 1985, quando verificada diminuição no confronto entre o peso manifestado e o apurado após a descarga, nos casos de mercadoria a granel, fica fixado em 5% (cinco por cento).'*

b) Para Dispensa do Pagamento dos Tributos

A matriz legal que serviu de base para fixação dos percentuais de tolerância para fins de ocorrência do fato gerador no caso de perda na descarga de mercadoria importada transportada a granel é o § 3º, do art. 1º, Decreto-lei nº 37/66, com redação dada pelo Decreto-lei n.º 2.472/88, a seguir transcrito:

"Art. 1º - O Imposto de Importação incide sobre mercadoria estrangeira e tem como fato gerador sua entrada no território nacional:

.....

§ 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 administrativa.

§ 3º - Para fins de aplicação do disposto no § 2º, o regulamento poderá estabelecer percentuais de tolerância para a falta apurada na importação de granéis que, por sua natureza ou condições de manuseio na descarga, estejam sujeitos a quebra ou decréscimo de quantidade ou peso.'(grifei)

O referido dispositivo legal, foi regulamentado pelo art. 483, do RA, a seguir transcrito:

'Art. 483. No caso de falta de mercadoria importada a granel, que se compreenda dentro de percentuais estabelecidos pelo Secretário da Receita Federal, não será exigível do transportador o pagamento dos tributos correspondentes".
Parágrafo único. Constatada falta em percentuais mais elevados, os tributos serão pagos pela diferença resultante entre estes percentuais e os estabelecidos.'

Com fundamento neste artigo, no item 2 da IN-SRF nº 95/84, o Secretário da Receita Federal estabeleceu que *"não será exigível do transportador o pagamento de tributos em razão da falta de mercadoria importada a granel, que se comporte dentro dos seguintes percentuais:*

0,5% (meio por cento), no caso de granel líquido ou gasoso;
1% (um por cento), no caso de granel sólido."
Poder Discricionário da Administração Pública

A atuação da Administração Pública no exercício da função administrativa é realizada de forma vinculada ou discricionária.

A atuação é vinculada quando a lei estabelece a única solução possível diante de determinada situação de fato, isto é, quando a lei fixa todos os requisitos, cuja existência a Administração deve limitar-se a constatar, sem qualquer margem de apreciação subjetiva (ex.: a atividade de lançamento do crédito tributário).

A atuação é discricionária quando a Administração Pública, diante do caso concreto, tem a possibilidade de apreciá-lo segundo critérios de oportunidade e conveniência e escolher uma dentre duas ou mais soluções, todas válidas para o direito (ex.: quando a lei expressamente confere à Administração, como ocorre no caso do § 3º, do art. 1º do DL nº 37/66, a competência para estabelecer, a seu critério, os percentuais de tolerância para fins de não ocorrência do fato gerador do II, no caso de falta apurada na descarga de granéis importados).

Para Maria Sylvia Zanella Di Pietro (in Direito Administrativo, Editora Atlas, São Paulo –1999, página 202:

"A distinção entre atos discricionários e atos vinculados tem importância fundamental no que diz respeito ao controle que o Poder Judiciário sobre eles exerce.
Com relação aos atos vinculados, não existe restrição, pois, sendo todos os elementos definidos em lei, caberá ao Judiciário

examinar, em todos os seus aspectos, a conformidade do ato com a lei, para decretar a sua nulidade se reconhecer que essa conformidade inexistiu.
Com relação aos atos discricionários, o controle judicial é possível, mas ***terá que respeitar a discricionariedade administrativa nos limites em que ela é assegurada à Administração Pública pela lei.***
Isto ocorre precisamente pelo fato de ser a discricionariedade um poder delimitado previamente pelo legislador; este, ao definir determinado ato, intencionalmente deixa um espaço para livre decisão da Administração Pública, legitimando previamente a sua opção; qualquer delas será legal. ***Daí por que não pode o Poder Judiciário invadir esse espaço reservado, pela lei, ao administrador, pois, caso contrário, estaria substituindo por seus próprios critérios de escolha, a opção legítima feita pela autoridade competente com base em razões de oportunidade e conveniência que ela, melhor do que ninguém, pode decidir diante de cada caso concreto.***
A rigor, pode-se dizer que, com relação ao ato discricionário, o Judiciário pode apreciar os aspectos da legalidade e verificar se a Administração não ultrapassou os limites da discricionariedade; neste caso, pode o Judiciário invalidar o ato, porque a autoridade ultrapassou o espaço livre deixado pela lei e invadiu o campo da legalidade." (negritei)

Face o exposto, não procede o argumento de que, pelas mesmas razões que justificam o não pagamento da multa, o mesmo percentual de 5% deve ser observado para o não pagamento do tributo.

Primeiro, porque as duas situações são completamente diferentes, pois, uma se refere à não ocorrência do fato gerador do II e a outra diz respeito à exclusão de responsabilidade tributária, além do fato de ambas situações estarem tipificadas em dispositivos diferentes da legislação aduaneira, conforme mencionado anteriormente.

Segundo, porque a lei ao estabelecer que a fixação dos índices de tolerância fica a critério da Administração Pública, somente a esta, no exercício do seu poder discricionário, segundo critérios de oportunidade e conveniência, pode estabelecer os índices que entenda serem razoáveis para cada situações fáticas.

Também é importante destacar que ao estabelecer percentuais menores para dispensa do pagamento dos tributos em relação à exclusão de responsabilidade pela multa aplicável, o Secretário da

Receita Federal, a autoridade administrativa detentora da competência para exercício do poder discricionário conferido à Administração Pública, agiu de acordo com os dispositivos legais retro citados e em sintonia com os princípios gerais estabelecidos no CTN, em especial, o inciso IV e § 2.° do art. 108 e o inciso IV do art. 172.

2) MOMENTO DA OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR

Entende a autuada que o fato gerador, no presente caso, coincide com a chegada do navio no porto, que é o marco da entrada da mercadoria estrangeira no território nacional.

Não concordo com esse entendimento. Por força do que determina o art. 97, inciso III, do CTN, somente a lei pode estabelecer a definicão do fato gerador da obrigação tributária principal.

No caso específico, a lei definiu que o II incide sobre a mercadoria estrangeira e tem como fato gerador sua entrada no território nacional e, para efeito de ocorrência do fato gerador, equiparou como entrada no referido território, a mercadoria que constar como tendo sido importada e cuja falta venha a ser apurada pela autoridade aduaneira (art. 1°, do Decreto-lei nº 37/66, com redação dada pelo art. 1°, do Decreto-lei nº 2.472/88).

Levando em consideração essas duas situações fáticas, isto é, a entrada real e a entrada presumida da mercadoria estrangeira, a lei definiu para as duas hipóteses de incidência momentos distintos para fins de ocorrência do fato gerador, a saber:

a) a data de registro da DI para primeira situação; e
b) a data em que a autoridade aduaneira apurar a falta ou dela tiver conhecimento para a segunda situação (art. 23 do Decreto-lei nº 37/66).

Por sua vez, em consonância com o disposto no art. 143, do CTN, o art. 24 do Decreto-lei nº 37/66, dispõe que *"para efeito de cálculo do imposto, os valores expressos em moeda estrangeira serão convertidos em moeda nacional à taxa de câmbio vigente no momento da ocorrência do fato gerador."*

Ao tratar da regulamentação dos dispositivos legais citados, o art. 87, inciso II, alínea "c" do RA estabeleceu o dia do lançamento do imposto, no caso em apreço, a data da lavratura do auto de infração,

como sendo o momento da ocorrência do fato gerador do II quando apurada pela autoridade aduaneira a falta de mercadoria constante de manifesto ou documento equivalente.

Portanto, ao utilizar a taxa de câmbio e as alíquotas vigentes na data do lançamento do imposto, o autuante, em obediência ao ordenamento expresso no art. 144, do CTN, cumpriu com rigor o que determina os dispositivos analisados.

Diante de todo o exposto, conheço do recurso, por tempestivo, para, no mérito, negar-lhe provimento".

Assim é o voto.

Sala das Sessões, em 15 de setembro de 2000.

ZENALDO LOIBMAN - Conselheiro