



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS



Processo nº 10768.720813/2007-86
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº **3001-001.834 – 3ª Seção de Julgamento / 1ª Turma Extraordinária**
Sessão de 14 de abril de 2021
Recorrente ATLAS AIR INC.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Data do fato gerador: 22/11/2007

CONFERÊNCIA FINAL DE MANIFESTO. CARGA MANIFESTADA. EXTRAVIO.

Comprova o extravio de mercadoria manifestada os registros do Sistema MANTRA que indicam sua falta na descarga e não armazenamento.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. TRANSPORTADOR.

Atribui-se ao transportador a responsabilidade pelos tributos e multa incidentes sobre o extravio, constatado na descarga, de mercadorias manifestadas.

AUTO DE INFRAÇÃO. DESCRIÇÃO DOS FATOS E ENQUADRAMENTO LEGAL. NULIDADE.

Apresenta-se nulo o auto de infração cuja fundamentação legal para fins de identificação do *quantum* devido não se adequa à descrição dos fatos.

ARBITRAMENTO DA BASE DE CÁLCULO. IMPOSSIBILIDADE DE IDENTIFICAÇÃO DAS MERCADORIAS. APLICAÇÃO DO ARTIGO 67, § 1º, DA LEI Nº 10.833/2003.

No caso de impossibilidade de identificação das cargas extraviadas, aplica-se o disposto no artigo 67, § 1º, da Lei 10.833/03, cuja aplicação deve se dar a partir da sua entrada em vigor, não sendo admissível a sua aplicação retroativa a infrações levadas ao conhecimento da Receita Federal em 2003, por meio da transmissão das informações no sistema MANTRA.

Uma vez constatado que o arbitramento adotado pela fiscalização no presente caso adotou critérios que não encontram respaldo no referido artigo, e que o conteúdo deste artigo foi aplicado em relação à fato gerador levado ao conhecimento da fiscalização anteriormente à sua entrada em vigor, há de ser cancelado o auto de infração lavrado, por vício material.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em acatar a preliminar de nulidade do auto de infração por vício de motivação em sua integralidade e por consequência, em dar provimento ao Recurso Voluntário, vencido o conselheiro Marcos Roberto da Silva, que

lhe deu provimento apenas parcial, reconhecendo o vício de motivação tão somente no que se refere ao HAWB 403-6461-3684 6586653091.

(documento assinado digitalmente)

Marcos Roberto da Silva - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Maria Eduarda Alencar Câmara Simões – Relatora

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marcos Roberto da Silva (Presidente), Maria Eduarda Alencar Câmara Simões (Relatora) e Paulo Regis Venter.

Relatório

Por bem relatar o caso, adoto o relatório constante da decisão recorrida (fls. 310/332 dos autos):

Tratam os autos de procedimento fiscal de conferência final de manifesto, do qual decorreu a lavratura de Auto de Infração para exigência do Imposto sobre a Importação (II), Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), e multa prevista no art. 628, III, alínea “d”, do Decreto n.º 4.543/2002, em virtude do extravio de mercadoria manifestada, perfazendo o valor total de R\$ 26.277,95.

A autoridade lançadora relata haver constatado o não armazenamento de cargas que foram devidamente declaradas pelo interessado no Sistema Integrado de Gerência do Manifesto, do Trânsito e do Armazenamento – MANTRA, instituído pela IN SRF n.º 102/94, a saber:

- 1) 01 (um) volume, peso 3 kg, sob o Termo de Entrada n.º 03002839-6, de 08/08/2003, com o documento de carga aérea HAWB 403-6412-8853 1477301125, no Voo GTI0071;
- 2) 01 (um) volume, peso 5 kg, sob o Termo de Entrada n.º 03004599-1, de 17/12/2003, com o documento de carga aérea HAWB 403-6461-3684 6586653091, no Voo GTI0063.

Objetivando obter esclarecimentos acerca do ocorrido com referidos volumes, foram lavradas intimações fiscais em face do transportador aéreo, agente de cargas e importador, cujas respostas encontram-se juntadas aos autos.

Considerando caracterizado o extravio, o fisco procedeu à valoração das mercadorias para fins de apuração dos tributos devidos. No caso do HAWB 403-6461-36846586653091, cuja consignatária é a empresa BISON IND. CALZADOS LTDA, tendo em vista a impossibilidade de identificação das mercadorias, a base de cálculo foi arbitrada nos termos do artigo 67, caput e § 1º da Lei n.º 10.833/2003, equivalente à média dos valores por quilograma de todas as mercadorias importadas, a título definitivo e pela mesma via de transporte internacional, constantes de declarações registradas no respectivo período de apuração, incluídas as despesas de frete e seguro internacionais, acrescidas de 2 (duas) vezes o correspondente desvio padrão estatístico. Foram aplicadas as alíquotas de 50% para cálculo do II e 50% para cálculo do IPI, nos termos do caput do referido normativo.

Com relação ao conhecimento aéreo HAWB 403-6412-8853 1477301125, cuja consignatária é a empresa SAMPOERNA TOBACOS AMERICA LATINA LTDA, não foi possível estabelecer a média das importações, razão pela qual o fisco arbitrou a base de cálculo de acordo com o Decreto 2.861 de 07/12/1998, Artigo VII (Artigo 22 da Convenção de Varsóvia) que estabelece, como responsabilidade do transportador, a quantia de 17 Direitos Especiais de Saque por quilograma. Tendo em vista a impossibilidade de identificação das mercadorias, aplicaram-se as alíquotas previstas no caput do art. 67 da Lei nº 10.833/2003.

Cientificada do lançamento em 26/12/2007 (fl. 231), a interessada apresentou impugnação em 25/01/2008, juntada às fls. 233 e seguintes, alegando em síntese que:

a) em atendimento à intimação fiscal, a impugnante não se eximiu de qualquer responsabilidade, como afirmado pela autoridade aduaneira, mas antes prestou as informações pretendidas, entendendo não ser a destinatária correta do procedimento nos ditames legais;

b) a autoridade aduaneira equivocou-se na hermenêutica jurídica ao não entender que os dispositivos legais em questão (arts. 4º e 8º da IN 102/94 e art. 30 do RA) responsabilizam o agente de cargas;

c) a autoridade aduaneira entra em discussão estéril sobre a divergência de volumes informados no sistema e tenta responsabilizar a transportadora pelo extravio. Distorce as informações, pois a impugnante afirmou sobre a responsabilidade do agente de carga e nada sobre as divergências de MAWB serem de responsabilidade do mesmo. É inverídica e maliciosa a afirmação da AFRB de que a transportadora mistificou o número de volumes.

Prova de sua boa fé foi o cumprimento do que manda o art. 9º da IN SRF 102/94, ou seja, a entrega dos Manifestos de Carga Internacional, respectivos conhecimentos e termos de entrada à Alfândega;

d) a autoridade aduaneira tenta explicar o que é desconsolidação, conceituando precária e equivocadamente a operação;

e) preliminarmente, alega a nulidade do auto de infração por haver preterido o direito de defesa, uma vez que a autoridade autuante, ao não indicar perfeitamente a legislação incidente, desrespeitou a forma preceituada pelo artigo 10, inciso IV, do Decreto 70.235/72. Prejudicado o correto enquadramento legal, a defesa do autuado restou dificultada, já que não foram mencionados os seguintes dispositivos legais:

e1) no auto de infração do II, os artigos 173 do CTN, 592 do Decreto 4.543/2002, e IN 102/94 são citados de forma genérica, sem identificação da hipótese normativa específica (incisos, parágrafos, artigos) aplicada ao caso em tela. Além disso, menciona o artigo 32, inciso I e parágrafo único, alínea “b” do Decreto-lei nº 37/66, dispositivo que não existe mais e não coloca a nova hipótese de incidência;

e2) no auto de Infração do IPI, os artigos 24, 34, 122, 127 e 130 do Decreto 4.544/02 (RIPI) são citados de forma genérica, sem identificação da hipótese normativa específica (incisos, parágrafos) aplicada ao caso em tela. Além disso, faz menção ao art. 67, caput, e §1º da Lei 10.833/03, o qual trata da utilização de método de cálculo para definição da base de cálculo do II e não do IPI;

f) com relação ao procedimento de conferência final do manifesto, o artigo 589 do Regulamento Aduaneiro foi desrespeitado, uma vez que não houve o confronto dos

documentos referentes ao Manifesto de Carga com os de registro de descarga. Não tendo sido apresentados todos os documentos que comprovam o ilícito aduaneiro, como o Manifesto Internacional de Carga dos “Master” e dos “Houses”, cópias dos Conhecimentos Genéricos e seus “filhotes”, extratos do Siscomex-Mantra, o ilícito não restou comprovado pela autoridade autuante, quem detinha o ônus da prova. Além disso, também não foram apreciados os pedidos de diligência requeridos pelo interessado. Dessa forma, por não terem sido apresentados os elementos de prova no momento oportuno, resta decaído o direito de fazê-lo após a lavratura do presente Auto de Infração;

g) no tocante ao polo passivo da obrigação imposta no Auto de Infração, a autoridade mais uma vez cometeu equívoco ao atribuir a responsabilidade à Companhia Aérea, uma vez que nos termos dos artigos 4º e 8º da IN/SRF 102/94, e art. 30, caput e §2º do Decreto 4.543/02, o agente de carga é que deve figurar no referido polo;

h) como não foram observados diversos preceitos da Portaria RFB 4.066/07, como ciência pelo interessado do Mandado de Procedimento Fiscal – MPF, não fornecimento de senha para acesso ao andamento do MPF, não emissão de Mandado de Procedimento Fiscal – Extensivo, ausência do MPF anexo ao auto de infração, o direito à defesa do impugnante restou cerceado, acarretando a nulidade do Auto de Infração;

i) com relação aos cálculos relativos ao MAWB 403 6412 8853 HAWB 1477301125, observa que no HAWB há menção de que a mercadoria custa US\$ 5,00 e que se trata de fumo simples. Logo, não há presença dos elementos que autorizam concluir pela impossibilidade de identificação e de descrição genérica do produto. Também não há comprovação oficial dos valores, nem demonstrativo da aplicação da fórmula do art. 67 e seu §1º;

j) caso não acolhidas as preliminares acima expostas, no reconhecimento da insubsistência e/ou nulidade do Auto de Infração, requer a realização de diligência junto à Alfândega do Aeroporto Internacional de Viracopos, para que sejam excluídas quaisquer possibilidades de dúvidas quanto ao real extravio das mercadorias, e sejam produzidas provas cabais acerca da nulidade ou insubsistência no que tange ao mérito da autuação. Apresenta quesitos para diligência;

k) requer, sucessivamente, a insubsistência do auto de infração e seu arquivamento, tendo em vista os argumentos acima resumidos nos itens “f”, “g” e “h”; a nulidade do Auto de Infração para que sejam corrigidas as nulidades apontadas nos itens “e”, “h” e “i” acima; a realização de diligências nos departamentos competentes da Alfândega de Viracopos, como dos consignatários das cargas envolvidos.

Através do Termo de fl. 267, a impugnante foi intimada a regularizar sua representação processual, providência adotada por meio dos documentos juntados às fls. 268/283.

Todos os números de folhas citados neste acórdão são os atribuídos pelo “e-processo”.

Ao analisar o caso, a DRJ entendeu por julgar improcedente a impugnação apresentada, o que fez nos seguintes termos:

Acordam os membros da 24ª Turma de Julgamento, por maioria de votos, julgar improcedente a impugnação, mantendo o crédito tributário exigido, conforme segue:

- HAWB 403-6412-8853 1477301125: mantido o lançamento, vencidos os julgadores Francisca Aparecida de Almeida Serra Negra e Carlos Alberto Guinsberg;
- HAWB 403-6461-3684 6586653091: mantido o lançamento, vencido o julgador Paulo Baz Agra.

A decisão que prevaleceu conforme voto proferido pela maioria dos integrantes do Colegiado da DRJ restou assim ementada:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO - II

Data do fato gerador: 22/11/2007

CONFERÊNCIA FINAL DE MANIFESTO. CARGA MANIFESTADA. EXTRAVIO. Comprova o extravio de mercadoria manifestada os registros do Sistema MANTRA que indicam sua falta na descarga e não armazenamento.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. TRANSPORTADOR. Atribui-se ao transportador a responsabilidade pelos tributos e multa incidentes sobre o extravio, constatado na descarga, de mercadorias manifestadas.

AUTO DE INFRAÇÃO. DESCRIÇÃO DOS FATOS E ENQUADRAMENTO LEGAL. NULIDADE. Não ocorre nulidade no auto de infração cuja descrição dos fatos permite claramente identificar as razões da autuação, sua fundamentação legal e a matéria objeto do lançamento.

AUSÊNCIA DE MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. NULIDADE. O Mandado de Procedimento Fiscal é instrumento administrativo de planejamento e controle das atividades de fiscalização. Sua ausência não acarreta a nulidade do auto de infração lavrado por autoridade competente com observância das balizas legais.

PEDIDO DE DILIGÊNCIA. INDEFERIMENTO. Demonstrado o caráter prescindível da diligência, o pedido deve ser indeferido.

ARBITRAMENTO DA BASE DE CÁLCULO. IMPOSSIBILIDADE DE IDENTIFICAÇÃO DAS MERCADORIAS. APLICAÇÃO DO ARTIGO 67, § 1º, DA LEI Nº 10.833/2003. No caso de impossibilidade de identificação das cargas extraviadas, aplica-se o disposto no artigo 67, § 1º, da Lei 10.833/03.

O contribuinte foi intimado quanto ao teor desta decisão em 03/12/2014 (vide termo de abertura de documento à fl. 337 dos autos) e, insatisfeito com o seu teor, interpôs em 02/01/2015 Recurso Voluntário (vide termo de solicitação de juntada à fl. 339), por meio do qual, basicamente, repisou os argumentos trazidos aos autos desde a sua impugnação.

Ato contínuo, o processo em referência foi a mim distribuído, para fins de julgamento do Recurso Voluntário interposto.

É o relatório.

Voto

Conselheira Maria Eduarda Alencar Câmara Simões - Relatora:

O Recurso Voluntário é tempestivo e reúne os demais requisitos de admissibilidade, portanto, dele tomo conhecimento.

Como visto acima, extrai-se do Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte que este repisa os argumentos já apresentados desde a sua impugnação, os quais já foram detidamente analisados pela DRJ em decisão devidamente motivada.

Sendo assim, reanalisando os argumentos já anteriormente debatidos, os quais geraram divergências dentro da instância recorrida, findo por concluir da seguinte forma: (i) quanto ao HAWB 403-6412-8853 1477301125, entendo que deverá ser cancelado o lançamento, alinhando-me neste particular com a fundamentação contida no voto proferido pela Relatora; (ii) quanto ao HAWB 403-6461-3684 6586653091, por outro lado, me afasto das razões de decidir expostas pela relatora, por entender que deverá ser cancelado o lançamento, alinhando-me neste particular ao entendimento exposto pelo julgador Paulo Baz Agra.

Sendo assim, valendo-me do disposto no § 3º do art. 57 do Regimento Interno do CARF (Anexo II da Portaria MF nº 343 de 09 de junho de 2015), transcrevo a seguir, de forma compilada, as razões constantes da decisão recorrida que revelam o meu entendimento sobre a matéria, adotando-as como razão de decidir:

Considerando que a maior parte das questões preliminares arguidas pela impugnante confunde-se com o mérito, sua análise será feita no bojo deste.

Examinemos, inicialmente, o contexto normativo que disciplina o procedimento de conferência final de manifesto, tal como previsto pelo art. 589 do Regulamento Aduaneiro, aprovado pelo Decreto nº 4.543/2002, vigente à época dos fatos;

“Art. 589. A conferência final do manifesto de carga destina-se a constatar extravio ou acréscimo de volume ou de mercadoria entrada no território aduaneiro, mediante confronto do manifesto com os registros de descarga (Decreto-lei no 37, de 1966, art. 39, § 1o).”

Consoante os termos do artigo 39 do mesmo diploma legal, temos que toda mercadoria procedente do exterior, transportada por qualquer via, deve ser registrada em manifesto ou em outra declaração de efeito equivalente.

A Instrução Normativa SRF nº 102, de 20 de novembro de 1994, instituiu um sistema de controle informatizado de cargas denominado “Mantra”, que disciplina os procedimentos de controle aduaneiro de carga aérea procedente do exterior, entre outras.

De acordo com o art. 4º dessa norma, a carga procedente do exterior será informada no Mantra pelo transportador ou desconsolidador da carga, previamente à chegada do veículo transportador, sendo tais informações apresentadas à unidade local da SRF que jurisdiciona o seu local de desembarque. O § 3º do art. 4º prevê que referidas informações poderão ser complementadas, nos prazos que especifica, a saber: I – até o registro de chegada do veículo transportador, nos casos em que tenham sido prestadas mediante transferência direta de arquivos de dados; e II – até duas horas após o registro de chegada do veículo, nos casos em que tenham sido prestadas através de terminal de computador.

Considerando que o transportador poderia ter solicitado a exclusão do documento de carga objeto do procedimento fiscal, dentro do prazo previsto no inciso

II, concluiu a autoridade aduaneira que, em não o fazendo, a carga foi considerada manifestada para os todos os efeitos legais, conforme o que determina o art. 6º, inciso I:

“Art. 6º Para todos os efeitos legais, a carga será considerada manifestada junto à unidade local da SRF quando ocorrer, no MANTRA:

I - o registro de chegada de veículo procedente do exterior, relativamente à carga previamente informada;”

Sobre o Manifesto Informatizado de Carga, esclarece o art. 11 da IN/SRF 102/94, que se trata do conjunto de registros de documentos de carga (conhecimentos de carga) relacionados a um determinado veículo chegado no território aduaneiro. Compõe referido manifesto, o conjunto das informações sobre carga manifestada a que se refere o art. 6º. Em outras palavras, temos que o manifesto é um rol ou relação dos conhecimentos de carga emitidos pelo transportador. Já o conhecimento de carga prova o recebimento da mercadoria pelo transportador, e a obrigação deste de entregá-la no local de destino, reputando-se não escrita qualquer cláusula restritiva ou modificativa dessa prova ou obrigação (Decreto nº 19.473/1930).

Nesse ponto, uma distinção de fundamental importância faz-se necessária: aquela entre Manifesto e Registros de Descarga.

Já tivemos ocasião de pontuar que o Manifesto Informatizado de Carga compõe-se do conjunto das informações sobre a carga registradas no Mantra. Ocorre, porém, que o Mantra – Sistema Integrado de Gerência do Manifesto, do Trânsito e do Armazenamento, cuida também de gerenciar os registros de descarga. Nesse sentido, podemos verificar que os artigos 12 a 15 da IN SRF 102/94 tratam do controle de carga desembarcada destinada a armazenamento, enquanto os artigos 16 e 17 tratam do controle daquelas desembarcadas não destinadas a armazenamento.

Em consequência, o procedimento fiscal de conferência final de manifesto, consubstanciado pelo confronto do manifesto com os registros de descarga, extrai tanto as informações do manifesto como aquelas da descarga de um único Sistema Gerencial – o Mantra.

No caso concreto, ao confrontar as informações constantes do manifesto informatizado da carga com aquelas relativas a sua descarga, constatou a fiscalização que as cargas relacionadas no Auto de Infração faltaram na descarga, já que não foram objeto de armazenamento, inexistindo informações sobre seu paradeiro.

Apurada, portanto, divergência entre os registros das mercadorias manifestadas e aquelas descarregadas, a fiscalização considera ocorrido o extravio, a menos que haja prova cabal de sua não ocorrência.

Nestes casos, o §2º do artigo 1º do Decreto-Lei 37/66, com redação dada pelo artigo 1º do Decreto-Lei 2.472/88, dispõe que “considera-se entrada no território aduaneiro a mercadoria que conste como tendo sido importada e cujo extravio venha a ser apurado pela administração aduaneira”.

Ora, se a mercadoria manifestada faltou na descarga, como o transportador tem contra si a prova de seu recebimento e a obrigação legal de sua entrega no lugar de destino, dele é a responsabilidade tributária pelo extravio verificado.

Se alguma excepcionalidade há contrária à irrepreensível lógica do raciocínio acima — v.g., caso fortuito ou de força maior —, essa deve ser provada pelo transportador, conforme se depreende da leitura sistemática dos artigos 591, 592, inciso VI, parágrafo único, e 595, caput, do Decreto 4.543/2002, os quais transcrevemos:

“Art. 591. A responsabilidade pelo extravio ou pela avaria de mercadoria será de quem lhe deu causa, cabendo ao responsável, assim reconhecido pela autoridade aduaneira, indenizar a Fazenda Nacional do valor do imposto de importação que, em consequência, deixar de ser recolhido, ressalvado o disposto no art. 586 (Decreto-lei no 37, de 1966, art. 60, parágrafo único).

Art. 592. Para efeitos fiscais, é responsável o transportador quando houver (Decreto-lei no 37, de 1966, art. 41): (...)

VI - extravio, constatado na descarga, de volume ou de mercadoria a granel, manifestados.

Parágrafo único. Constatado, na conferência final do manifesto de carga, extravio ou acréscimo de volume ou de mercadoria, inclusive a granel, serão exigidos do transportador:

I - no extravio, o imposto de importação e a multa referida na alínea "d" do inciso III do art. 628;

Art. 595. A autoridade aduaneira, ao reconhecer a responsabilidade nos termos do art. 591, verificará se os elementos apresentados pelo indicado como responsável demonstram a ocorrência de caso fortuito ou força maior que possa excluir a sua responsabilidade.”

Em consequência, considerando que o próprio transportador informou no sistema Mantra as cargas sob comento e, decorrido o prazo legal previsto pela IN SRF 102/94 (art. 4º) sem que procedesse às devidas correções, a carga considerou-se manifestada para todos os efeitos legais (art. 6º), podemos concluir que: constatada sua falta na descarga e não armazenamento, o extravio e a consequente responsabilidade do transportador encontram-se inexoravelmente caracterizados, a menos que sejam apresentadas provas hábeis a excluir sua responsabilidade, o que não ocorreu no presente caso.

Ainda sobre a responsabilidade do transportador, cumpre observar que o Decreto-Lei 37/66, com redação dada pela Lei 2.472/88, estabelece que é responsável pelo imposto o transportador, quando transportar mercadoria procedente do exterior ou sob controle aduaneiro, inclusive em percurso interno. Senão vejamos:

“Art . 32. É responsável pelo imposto: (Redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 01/09/1988)

I - o transportador, quando transportar mercadoria procedente do exterior ou sob controle aduaneiro, inclusive em percurso interno; (Incluído pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 01/09/1988)(negritamos)

Desta forma, nos termos da documentação apresentada, tudo converge para o fato de que a mercadoria foi devidamente embarcada. Sendo embarcada e não localizada, seu extravio deve ser presumido na falta de provas que apontem o contrário.

A perfeita compreensão de como se desenrola o procedimento administrativo de conferência final do manifesto dentro do contexto normativo acima delineado é bastante e suficiente para fulminar de pronto duas razões apresentadas pela impugnante, quais sejam: (i) não houve o confronto dos documentos referentes ao Manifesto de Carga com os de registro de descarga e, portanto, o ilícito aduaneiro não restou provado; (ii) o agente de carga é quem deveria figurar no polo passivo da presente autuação.

Cristalino, portanto, que (i) o ilícito aduaneiro restou provado com base nas informações constante do extrato do Mantra, as quais confirmam que as mercadorias manifestadas faltaram na descarga, não tendo sido objeto de armazenamento; (ii) o responsável legal é o transportador, quem detinha a posse da mercadoria no momento do extravio (uma vez que ela não foi transferida ao próximo elo na cadeia de transmissão do despacho aduaneiro, no caso, o depositário); (iii) a mercadoria manifestada adentrou sim o território nacional, nos termos do artigo 6º da IN SRF 102/94.

Em conclusão, considerando que a contribuinte não apresentou provas hábeis a refutar o extravio verificado pela fiscalização, deve-se reconhecer legitimidade ao lançamento realizado.

Quanto à alegação de cerceamento do direito de defesa pelo fato de a autoridade autuante não indicar perfeitamente a legislação incidente, dificultando a defesa da autuada, também não tem como prosperar. O Auto de Infração cita expressamente todos os dispositivos legais que regulam a matéria, os dispositivos infringidos e a penalidade aplicável, atendendo plenamente ao disposto no inciso IV do artigo 10 do Decreto 70.235/72.

Tanto é assim, que o teor da peça impugnatória demonstra a mais perfeita compreensão dos fatos que caracterizaram o ilícito apurado, bem como as penalidades que lhe estão sendo aplicadas, não se observando qualquer prejuízo ao direito de defesa. Embora, efetivamente haja, por um lapso, menção à redação anterior do artigo 32 do Decreto-Lei nº 37/66, esse fato em nada prejudicou a compreensão da matéria. (...).

Sobre a pretensa nulidade do Auto de Infração pelo cerceamento do direito de defesa, desta vez pela não observância dos preceitos estabelecidos na Portaria RFB 4.066/2007, vigente à época dos fatos, tecemos as seguintes considerações.

Referida portaria dispõe de forma geral sobre o planejamento das atividades fiscais e estabelece normas para execução de procedimentos fiscais relativos aos tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil. O Mandado de Procedimento Fiscal, previsto por esse normativo, é um instrumento administrativo de planejamento e controle das atividades de fiscalização. Nesse sentido, sua ausência não tem o condão de acarretar a nulidade de auto de infração lavrado por autoridade competente com observância das balizas legais, até porque se trata de ato infra-legal que sequer se atribui tais efeitos.

Outro, aliás, não é o entendimento externado pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF). Senão vejamos:

“NULIDADE - INOCORRÊNCIA - MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL - O MPF constitui-se em elemento de controle da administração tributária, disciplinado por ato administrativo. A eventual inobservância da norma infra-legal não pode gerar nulidades no âmbito do processo administrativo fiscal.” (Acórdão nº 108-07079);

“MPF - O Mandado de Procedimento Fiscal é mero instrumento interno de planejamento e controle das atividades e procedimentos fiscais, não implicando nulidade dos procedimentos fiscais as eventuais falhas na emissão e trâmite desse instrumento.” (Acórdão nº 105-14070);

“PRELIMINAR - NULIDADE - MPF - É de ser rejeitada a nulidade do lançamento, por constituir o Mandado de Procedimento Fiscal elemento de controle da administração tributária, não influenciando na legitimidade do lançamento tributário.” (Acórdão nº 106-12941);

Até aqui, portanto, alinho-me com as razões constantes da decisão apresentada pela Relatora, quando afirma que a infração encontra-se devidamente identificada e comprovada no auto de infração combatido, não tendo o Recorrente logrado em sua defesa abalar as conclusões ali postas quanto ao seu mérito. Da mesma forma, entendo ter inexistido no caso concreto qualquer cerceamento do direito de defesa do Recorrente a fim de atrair o disposto no art. 59 do Decreto nº 70.235/1972.

Contudo, em que pese ter se chegado a este entendimento, há de se analisar ainda se o cálculo realizado pela fiscalização está em consonância com o que dispõe a legislação de regência. É neste particular, então, que divirjo, em parte, das razões apresentadas pela relatora no presente caso.

No que tange especificamente ao HAWB 403-6412-8853 1477301125, alinho-me com as razões postas pela Relatora, na parte do voto em que restou vencida, afastando-me assim das razões apresentadas pelo Julgador Marcelo Pimentel de Carvalho, redator do voto vencedor. E, por entender irretocável a análise da Relatora quanto ao presente tema, transcrevo-a a seguir, adotando-a como razão de decidir:

A impugnante apresenta, ainda, objeções em relação aos cálculos relativos ao MAWB 403 6412 8853 HAWB 1477301125. Segundo ela, no HAWB há menção de que a mercadoria custa US\$ 5,00 e que se trata de fumo simples. Entende, assim, que não há a presença dos elementos que autorizam concluir pela impossibilidade de identificação e de descrição genérica do produto. Também não há comprovação oficial dos valores, nem demonstrativo da aplicação da fórmula do art. 67 e seu §1º.

Vejamos, de início, o que dispõe a letra do citado artigo 67, caput, e §1º, da Lei 10.833/03.

“Art. 67. Na impossibilidade de identificação da mercadoria importada, em razão de seu extravio ou consumo, e de descrição genérica nos documentos comerciais e de transporte disponíveis, serão aplicadas, para fins de determinação dos impostos e dos direitos incidentes, as alíquotas de 50% (cinquenta por cento) para o cálculo do Imposto de Importação e de 50% (cinquenta por cento) para o cálculo do Imposto sobre Produtos Industrializados.

§ 1º Na hipótese prevista neste artigo, a base de cálculo do Imposto de Importação será arbitrada em valor equivalente à média dos valores por quilograma de todas as mercadorias importadas a título definitivo, pela mesma via de transporte internacional, constantes de declarações registradas no semestre anterior, incluídas as despesas de frete e seguro internacionais, acrescida de 2 (duas) vezes o correspondente desvio padrão estatístico.

A exegese do dispositivo acima permite-nos concluir que, no casos em que restar impossível a identificação da mercadoria importada, e de descrição genérica nos documentos comerciais e de transporte disponíveis, o cálculo dos tributos deve ser feito utilizando-se a base de cálculo arbitrada nos termos do parágrafo 1º, aplicando-se as alíquotas previstas no caput do art. 67.

A análise do conhecimento aéreo HAWB 1477301125 (fl. 225), revela-nos que nele consta a seguinte descrição da mercadoria: “samples of tobacco”, o que numa tradução livre significa “amostras de tabaco”. Referida descrição, por óbvio genérica demais, apenas ratifica o acerto com que a fiscalização concluiu pela impossibilidade de identificação da mercadoria, devendo ser aplicado ao caso o disposto no art. 67, caput e §1º, da Lei 10.833/03.

Com relação à alegação da contribuinte de que houve ausência de comprovação oficial dos valores utilizados nos cálculos e do demonstrativo da aplicação da fórmula do art. 67 e seu §1º, a análise dos autos revela-nos situação diferente.

Conforme consta do auto de infração (fl. 29), a autoridade fiscal declarou, no caso específico deste HAWB 1477301125, que não foi possível estabelecer a média das importações, tendo arbitrado a base de cálculo dos tributos de acordo com o Decreto nº 2.861 de 07/12/1998, Artigo VII (Artigo 22 da Convenção de Varsóvia) que estabelece, como responsabilidade do transportador, a quantia de 17 Direitos Especiais de Saque por quilograma.

Foram aplicadas as alíquotas previstas no caput do art. 67 da Lei nº 10.833/2003.

A análise dos documentos juntados às fls. 200/201 permite-nos inferir que a impossibilidade de estabelecer a média das importações, deveu-se ao fato de consignatária da carga, empresa SAMPOERNA TOBACOS AMERICA LATINA LTDA, não haver realizado outras importações. Evidente, assim, que o cálculo restou prejudicado pelo fato de a autoridade fiscal haver restringido o universo das importações a serem consideradas apenas àquelas realizadas pelo mesmo importador.

Discordo do entendimento da fiscalização, uma vez que a interpretação literal do art. 67 da Lei nº 10.833/2003 enseja o entendimento de que o cálculo da “média dos valores por quilograma” deva considerar: (i) todas as importações realizadas no Brasil, (ii) “pela mesma via de transporte” (no caso, aérea) e (iii) as declarações “registradas no semestre anterior”. Logo, entendo que não há razões para a pesquisa se restringir ao mesmo importador.

Com relação à apuração da base de cálculo nos termos da Convenção de Varsóvia, temos que seu artigo 22 trata dos limites de responsabilidade do transportador, assim dispondo na parte que nos interessa:

“No transporte de carga, a responsabilidade do transportador em caso de destruição, perda, avaria ou atraso se limita a uma quantia de 17 Direitos Especiais de Saque por quilograma, a menos que o expedidor haja feito ao transportador, ao entregar-lhe o volume, uma declaração especial de valor de sua entrega no lugar de destino, e tenha pago uma quantia suplementar, se for cabível. Neste caso, o transportador estará obrigado a pagar uma quantia que não excederá o valor declarado, a menos que prove que este valor é superior ao valor real da entrega no lugar de destino.”

Evidente, portanto, que o art. 22 da Convenção de Varsóvia institui valor de indenização cível a ser paga pelo transportador para o proprietário do bem transportado em casos de danos às mercadorias, inexistindo legislação autorizando a utilização desse valor para a apuração do imposto de importação.

Assim sendo, mesmo caracterizado o extravio nos termos da documentação de transporte acostada aos autos, entendo que apenas em relação ao MAWB 403 6412 8853 HAWB 1477301125, a apuração da base de cálculo dos tributos devidos foi realizada equivocadamente com base no Decreto nº 2.861/98, devendo ser reconhecida a improcedência do respectivo lançamento.

Nesse contexto, entendo que o acórdão recorrido deva ser reformado, para fins de excluir a exigência relacionada ao HAWB 403-6412-8853 1477301125, visto que o procedimento adequado para fins de identificação do *quantum* devido não atendeu aos ditames postos na legislação de regência.

Por outro lado, no que se refere ao HAWB 403-6461-3684 6586653091, me afasto das razões postas pela Relatora, entendendo, neste particular, que a posição mais acertada é aquela apresentada pelo julgador Paulo Baz Agra, o qual apresentou declaração de votos nos autos, cujos termos encontram-se a seguir reproduzidos:

Com relação à aplicação retroativa do art. 67 da Lei nº 10.833/03 para o cálculo do tributo devido em importações realizadas em 08/08/2003 e 17/12/2003, tenho entendimento divergente do relator.

Assim dispunham os artigos 1º, § 2º e art. 23, § único do Decreto-lei nº 37/66 com redação vigente em 2003:

“Art.1º - O Imposto sobre a 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 aduaneira.”

“Art. 23 - Quando se tratar de mercadoria despachada para consumo, considera-se ocorrido o fato gerador na data do registro, na repartição aduaneira, da declaração a que se refere o artigo 44.

Parágrafo único. No caso do parágrafo único (atual §2º) do artigo 1º, a mercadoria ficará sujeita aos tributos vigorantes na data em que a autoridade aduaneira apurar a falta ou dela tiver conhecimento.” (citação e grifo do relator)

A apuração da falta ocorre através do sistema MANTRA e essa informação está disponível à fiscalização desde 08/08/2003 e 17/12/2003. Em outras palavras, a fiscalização teve conhecimento desta falta em 2003 e não em 2007. O lançamento tributário poderia ter ocorrido em 2003 pois a fiscalização já tinha ciência do fato. Só ocorreu em 2007 por inércia da fiscalização. Ocorrido o fato gerador em 08/08/2003 e 17/12/2003, o lançamento rege-se pela legislação vigente nessas datas, nos termos do art. 144 do CTN.

Logo, nos termos do art. 23, § único acima citado, incidem sobre as mercadorias os tributos vigorantes no momento que a fiscalização teve ciência da falta, fato ocorrido em 2003 e não em 2007 quando do lançamento.

Também não há que se falar que a “apuração da falta” ocorra com o lançamento via auto de infração. Esses são fatos independentes e sucessivos. Apura-se ou toma-se conhecimento da falta (fato 1) e com essa informação lavra-se o auto de infração (fato 2). O fato 1 não depende do fato 2. O fato 1 determina a ocorrência do fato gerador e os tributos incidentes.

Nenhuma contradição ocorre em relação ao citado art. 73, inciso II, alínea “c”, do Decreto nº 4.543/2002:

“Art. 73. Para efeito de cálculo do imposto, considera-se ocorrido o fato gerador (Decreto-Lei nº 37, de 1966, art. 23 e parágrafo único):(...)

II – no dia do lançamento do correspondente crédito tributário, quando se tratar de:

(...)

c) mercadoria constante de manifesto ou de outras declarações de efeito equivalente, cujo extravio ou avaria for apurado pela autoridade aduaneira;”

A expressão “para efeito de cálculo” tem como finalidade definir qual a taxa de câmbio que será utilizada na determinação da base de cálculo em reais visto ser incerta a data exata de ocorrência do extravio. Isso não significa que o fato gerador para fins de definição da legislação aplicável ao lançamento seja a data do lançamento. A norma tributária não traz expressões inúteis. Caso a intenção do legislador fosse definir o fato gerador no extravio como sendo a data do lançamento, desnecessária seria a utilização da expressão “para fins de cálculo”, bastaria dizer que o fato gerador ocorreria na data do lançamento e ponto. Ao fazermos essa interpretação, não há choque entre o citado art. 73 do RA e o § único do art. 23 do Decreto-lei nº 37/66.

Raciocínio análogo ocorre para o lançamento do IPI no qual o fato gerador ocorre no momento da apuração do extravio nos termos do art. 2º, § 3º e art. 14, I, “b” da Lei nº 4.502/62:

Art. 2º Constitui fato gerador do impôsto:

I - quanto aos produtos de procedência estrangeira o respectivo desembaraço aduaneiro;

(...)

§ 3º Para efeito do disposto no inciso I, considerar-se-á ocorrido o respectivo desembaraço aduaneiro da mercadoria que constar como tendo sido importada e cujo extravio ou avaria venham a ser apurados pela autoridade fiscal, inclusive na hipótese de mercadoria sob regime suspensivo de tributação

Art. 14. Salvo disposição em contrário, constitui valor tributável:

I - quanto aos produtos de procedência estrangeira, para o cálculo efetuado na ocasião do despacho;

(...)

b) o valor que servir de base, ou que serviria se o produto tributado fôsse para o cálculo dos tributos aduaneiros, acrescido de valor dêste e dos ágios e sobretaxas cambiais pagos pelo importador;”

Logo, também para o IPI teríamos a incidência da legislação vigente em 2003 e não em 2007.

Restaria a alegação de aplicação retroativa da Lei nº 10.833/03 de 29/12/2003, com base no disposto no § 1º do art. 144 do CTN:

“Art. 144. O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

§ 1º Aplica-se ao lançamento a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliado os poderes de investigação das autoridades administrativas, ou outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios, exceto, neste último caso, para o efeito de atribuir responsabilidade tributária a terceiros.” (grifo meu)

Ocorre que, ao meu ver, a expressão “novos critérios de apuração” está relacionada a procedimentos administrativos externos ao cálculo do crédito tributário. Dessa forma, poderiam ser instituídos novos critérios de apuração desde que os mesmos não alterassem os elementos essenciais do lançamento, previstos no art. 142 do CTN: identificação do sujeito passivo, determinação da base tributável e cálculo do tributo devido. Caso o entendimento fosse outro, abriria-se a possibilidade de alteração de base de cálculo de tributo após a ocorrência do respectivo fato gerador, em claro choque com o disposto no art. 105 do CTN (Princípio da Irretroatividade Tributária).

Comentando o art. 144 do CTN, assim se manifestou Luciano Amaro em "Direito Tributário Brasileiro", Saraiva, 12 ed. :

"O lançamento deve reportar-se à lei vigente na data da ocorrência do fato gerador, como determina o caput do preceito transcrito, o que equivale a dizer que ele deve reger-se pela lei vigente por ocasião do nascimento da obrigação tributária que dele seja objeto.

Desde que não interfiram nem com o valor da obrigação nem com a definição do sujeito passivo, admite o § 1º a aplicação de novas normas procedimentais, garantias ou privilégios, com uma exceção óbvia: não se pode, por lei posterior à ocorrência do fato gerador, atribuir responsabilidade tributária a terceiro." (grifo meu)

Nesse sentido, citamos a Jurisprudência do STJ abaixo:

“Ementa: PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. UTILIZAÇÃO DE INFORMAÇÕES OBTIDAS A PARTIR DA ARRECADAÇÃO DA CPMF PARA A CONSTITUIÇÃO DE CRÉDITO REFERENTE A OUTROS TRIBUTOS. ARTIGO 6º DA LC 105/01 E 11, § 3º, DA LEI Nº 9.311/96, NA REDAÇÃO DADA PELA LEI Nº 10.174/2001. NORMAS DE CARÁTER PROCEDIMENTAL. APLICAÇÃO RETROATIVA. POSSIBILIDADE. INTERPRETAÇÃO DO ARTIGO 144, § 1º, DO CTN.

1. O artigo 38 da Lei nº 4.595/64, que autorizava a quebra de sigilo bancário somente por meio de requerimento judicial foi revogado pela Lei Complementar nº 105/2001.
2. A Lei nº 9.311/96 instituiu a CPMF e, no § 2º do artigo 11, determinou que as instituições financeiras responsáveis pela retenção dessa contribuição prestassem informações à Secretaria da Receita Federal, especificamente, sobre a identificação dos contribuintes e os valores globais das respectivas operações efetuadas, vedando, contudo, no seu § 3º, a utilização desses dados para constituição do crédito relativo a outras contribuições ou impostos.
3. A Lei 10.174/2001 revogou o § 3º do artigo 11 da Lei nº 9.311/91, permitindo a utilização das informações prestadas para a instauração de procedimento administrativo-fiscal, a fim de possibilitar a cobrança de eventuais créditos tributários referentes a outros tributos.
4. Outra alteração legislativa, dispondo sobre a possibilidade de sigilo bancário, foi veiculada pela o artigo 6º da Lei Complementar 105/2001.
5. O artigo 144, § 1º, do CTN prevê que as normas tributárias procedimentais ou formais têm aplicação imediata, ao contrário daquelas de natureza material, que somente alcançariam fatos geradores ocorridos durante a sua vigência.
6. Os dispositivos que autorizam a utilização de dados da CPMF pelo Fisco para apuração de eventuais créditos tributários referentes a outros tributos são normas procedimentais e, por essa razão, não se submetem ao princípio da irretroatividade das leis, ou seja, incidem de imediato, ainda que relativas a fato gerador ocorrido antes de sua entrada em vigor. Precedentes.
7. "Não cabem embargos de divergência, quando a jurisprudência do Tribunal se firmou no mesmo sentido do acórdão embargado" (Súmula 168/STJ).
8. Embargos de divergência não conhecidos.

EREsp 726778 / PR EMBARGOS DE DIVERGENCIA NO RECURSO ESPECIAL 2006/0059981-4 Ministro CASTRO MEIRA” (grifo meu)

“Ementa: RECURSO ESPECIAL. ALÍNEA "A". TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. PRETENDIDA SUSPENSÃO DOS EFEITOS DE TERMO DE PROCEDIMENTO FISCAL. REQUERIMENTO DE INFORMAÇÕES AO CONTRIBUINTE RELATIVAS AO ANO-BASE DE 1998, A PARTIR DE DADOS INFORMADOS PELOS BANCOS À SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL SOBRE A CPMF. PRETENDIDA COBRANÇA DE CRÉDITOS RELATIVOS A OUTROS TRIBUTOS. ARTIGO 6º DA LC 105/01 E 11, § 3º, DA LEI N. 9.311/96, NA REDAÇÃO DADA PELA LEI N. 10.174/01. NORMAS DE CARÁTER PROCEDIMENTAL. APLICAÇÃO RETROATIVA. EXEGESE DO ART. 144, § 1º, DO CTN.

À luz do que dispõe o artigo 144, § 1º, do CTN, infere-se que as normas tributárias que estabeleçam "novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliando os poderes de investigação das autoridades administrativas", aplicam-se ao lançamento do tributo, mesmo que relativas a fato gerador ocorrido antes de sua entrada em vigor. Diversamente, as normas que descrevem os elementos do tributo, de natureza material, somente são

aplicáveis aos fatos geradores ocorridos após o início de sua vigência (cf. "Código Tributário Nacional Comentado". Vladimir Passos de Freitas (coord.). São Paulo: Revista dos Tribunais, 1999. p. 566).

Nesse contexto, forçoso reconhecer que os dispositivos (arts. 6º da LC n. 105/01 e 11, § 3º, da Lei n. 9.311/96, na redação dada pela lei n. 10.174/01) que autorizam a utilização dos dados da CPMF pelo Fisco para a apuração de eventuais créditos tributários relativos a outros tributos são normas adjetivas ou meramente procedimentais, acerca das quais não prevalece a irretroatividade defendida pelo v. acórdão da Corte a quo. É de se observar, tão-somente, o prazo de que dispõe a Fazenda Nacional para constituição do crédito tributário.

"Tanto o art. 6º da Lei Complementar 105/2001, quanto o art. 1º da Lei 10.174/2001, por ostentarem natureza de normas tributárias procedimentais, são submetidas ao regime intertemporal do art. 144, § 1º do Código Tributário Nacional, permitindo sua aplicação, utilizando-se de informações obtidas anteriormente à sua vigência" (REsp 506.232/PR, Relator Min. Luiz Fux, DJU 16/02/2004). No mesmo sentido: REsp 479.201/SC, Relator Min. Francisco Falcão, DJU 24/05/2004.

Recurso especial provido para denegar a segurança requerida. REsp 505493 / PR RECURSO ESPECIAL 2003/0027793-8 Ministro FRANCIULLI NETTO" (grifo meu)

Não vislumbrando no caso concreto nenhuma das hipóteses de aplicação retroativa da legislação tributária previstos no art. 106 do mesmo CTN, entendo incabível a aplicação da Lei nº 10.833/2003 às operações autuadas.

Considerando que a temática restou analisada de forma detida pela DRJ, conforme fundamentação acima transcrita, e que o contribuinte não acrescentou ao seu Recurso Voluntário argumentação adicional àquela já apreciada, tornou-se despiciendo o acréscimo de fundamentação adicional ao ali posto.

É, então, com fulcro nas razões supra expendidas que entendo deverá ser reformado o acórdão recorrido também no que concerne ao HAWB 403-6461-3684 6586653091.

Nesse contexto, a meu ver, o auto de infração há de ser cancelado em sua integralidade, por vício material, visto que o procedimento adotado pela fiscalização para fins de quantificação dos valores exigidos encontram-se em nítida dissonância com o que preconiza a legislação aplicável ao caso.

2. Da conclusão

Diante das razões supra expendidas, voto no sentido de acatar a preliminar de nulidade do auto de infração por vício de motivação em sua integralidade e, por consequência, em dar provimento ao Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte, para fins de cancelar o auto de infração no que concerne ao lançamento relativo ao HAWB 403-6461-3684 6586653091 e ao HAWB 403-6412-8853 1477301125.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Maria Eduarda Alencar Câmara Simões - Relatora