



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo n° 10831.013181/2004-47
Recurso n° 1 Voluntário
Acórdão n° **3402-002.942 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de 25 de fevereiro de 2016
Matéria Auto de Infração - II e IPI
Recorrente CHALLENGE AIR CARGO INC.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO - II

Data do fato gerador: 21/02/1999

CONFERÊNCIA FINAL DE MANIFESTO. CARGA MANIFESTADA. EXTRAVIO. BASE DE CÁLCULO. IMPOSSIBILIDADE DE IDENTIFICAÇÃO DAS MERCADORIAS. ARBITRAMENTO. BASE LEGAL.

A presunção relativa de extravio de mercadoria manifestada, emergente dos registros do Sistema MANTRA que apontam para a sua falta na descarga e não armazenamento, esta previsto no ordenamento jurídico aduaneiro.

No caso de impossibilidade de identificação das cargas extraviadas, a base legal para o arbitramento da base de cálculo dos tributos devidos é aquela vigente na data do correspondente lançamento de ofício.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. PRECLUSÃO. MATÉRIA DE ORDEM PÚBLICA. CONHECIMENTO.

O contencioso administrativo instaura-se com a impugnação, que deve ser expressa, considerando-se não impugnada a matéria que não tenha sido diretamente contestada pelo impugnante. No entanto, as questões relativas a decadência e motivação, embora não foram suscitadas na impugnação de primeiro grau, são matérias de ordem pública que podem ser apresentadas em qualquer fase processual.

DECADÊNCIA. NÃO OCORRÊNCIA

Nos termos do art. 144 do CTN, o lançamento deve sim se reportar ao fato gerador. E bem sabido que o fato gerador do Imposto de Importação ocorre com a entrada da mercadoria estrangeira no Território Nacional.

No episódio objeto destes autos, o ato que deu início ao prazo decadencial, enquadrado no parágrafo único do artigo 173, do CTN, ocorreu na data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação,

ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento, no caso o Auto de Infração.

AUTO DE INFRAÇÃO. MOTIVAÇÃO. NULIDADE.

Incabível a arguição de nulidade de autos de infração lavrados por servidor competente e com observância de todos os requisitos necessários do artigo 10 do Decreto nº 70.235/72.

INCONSTITUCIONALIDADE. ÂMBITO ADMINISTRATIVO.
IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA CARF Nº 02.

Falece competência à autoridade julgadora de instância administrativa para a apreciação de aspectos relacionados com a constitucionalidade ou legalidade das normas tributárias, tarefa privativa atinente ao Poder Judiciário. Súmula CARF nº 02.

Recurso Voluntário Negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso, nos termos do relatório e do voto que integram o presente julgado.

(assinado digitalmente)

Antônio Carlos Atulim - Presidente.

(assinado digitalmente)

Waldir Navarro Bezerra - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os seguintes Conselheiros: Antônio Carlos Atulim, Jorge Olmiro Lock Freire, Carlos Augusto Daniel Neto, Valdete Aparecida Marinheiro, Maria Aparecida Martins de Paula, Diego Diniz Ribeiro, Thais de Laurentiis Galkowicz e Waldir Navarro Bezerra.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto contra Acórdão nº 17-29.195, da 2ª Turma da DRJ/SP II (DRJ em São Paulo - SP - fls. 152/158, do processo eletrônico), a qual, por unanimidade de votos, julgou procedente em parte a impugnação formalizada pela recorrente em face do Auto de Infração lavrado, resultado do procedimento de conferência final de manifesto, declarado no sistema MANTRA e que não foram armazenados pelo depositário.

Por bem descrever os fatos, adoto o relatório objeto da decisão recorrida, a seguir transcrito na sua integralidade:

A fiscalização da ALF/VCP detectou, em conferência final de manifesto, que a interessada declarou no sistema MANTRA a

chegada de quatro volumes (totalizando 125 quilos) que não foram armazenados pelo depositário.

Tal informação consta do temo de entrada nº 9900756-1, de 21/02/1999, e está amparada pelos documentos de carga MAWB 406-2194 e HAWB 00B20884.

Foi então lavrado o auto de infração às folhas 01 a 19 e cobrados o II, IPI, PIS e COFINS, bem como a multa prevista no artigo 521, II, do decreto 91.030/85. Em razão da impossibilidade de identificação das mercadorias extraviadas, a fiscalização arbitrou a base de cálculo do II nos termos dispostos no artigo 67, §1º da lei 10.833/03.

Em sua impugnação às folhas 64 a 70, a interessada alega, em suma, que:

1 - as operações de importação em questão foram realizadas em 1999;

2 - o PIS e COFINS devidos na importação foram instituídos pela lei 10.865/2004;

3 - não se pode imputar qualquer responsabilidade obrigacional tributária à impugnante, pois eram inaplicáveis, na espécie, as regras definidas na lei 10.865 de 2004, aos fatos ocorridos em 1999.;

4 - o vínculo obrigacional tributário decorre de lei específica e a sua retroatividade só pode persistir de modo a beneficiar o contribuinte.

Os argumentos aduzidos pelo sujeito passivo, no entanto, não foram totalmente acolhidos pela primeira instância de julgamento administrativo fiscal, conforme ementa do Acórdão abaixo transcrito:

Assunto: Imposto sobre a Importação - II

Data do fato gerador: 21/02/1999

Ementa: Nos termos do parágrafo único do artigo 1º do Decreto-Lei 37/66, renumerado como 2º pelo Decreto-Lei nº 2.472/88, a mercadoria manifestada e não encontrada é considerada entrada no território nacional.

Correta a utilização da base de calculo nos termos da do artigo 67 da lei 10.833/03 em razão do disposto no parágrafo único do artigo 23 do Decreto-Lei 37/66 e no § 1º do artigo 144 do CTN.

Constatado que, quando da entrada dos bens estrangeiros no território nacional, não havia lei instituindo o PIS e o COFINS na importação, inexistente será o fato gerador, e conseqüentemente, será incabível a sua exigência, ainda que a falta da mercadoria venha a ser apurada após vigente-lei nesse sentido.

Lançamento Procedente em Parte

A ciência da decisão que indeferiu o pedido da Recorrente ocorreu em 19/12/2008 (fl. 161). Inconformada, a mesma apresentou, em 20/01/2009, Recurso Voluntário (fls. 162/170), onde se insurge contra o indeferimento de seu pleito, considerando em síntese os seguintes argumentos:

a) elabora um resumo dos fatos ocorridos até a presente fase e alega que ocorreu a DECADÊNCIA do lançamento, nos seguintes termos: para que não perdesse eternamente o direito do fisco de constituir o crédito tributário, o art. 173 do CTN, estabelece que tal direito se extingue após cinco anos, contados: i) do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado; ii) da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado/por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Acrescenta que esse direito se extingue definitivamente com o decurso do prazo de cinco anos, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento (art. 173, parágrafo único, do CTN), **sendo este o caso em que se enquadra a cobrança ora litigada**. Cita e reproduz jurisprudência do CARF.

b) da ocorrência da decadência da multa imposta: o Regulamento Aduaneiro, Decreto n.º 4.543 de 2002, em seu art. 669, é taxativo ao impor o prazo decadência de 5 anos sobre o direito de impor penalidades da Fazenda Pública:

Art. 669. O direito de impor penalidade extingue-se em cinco anos, a contar da data da infração (Decreto-lei n.º 37, de 1966, art. 139).

Sendo assim, não resta outra conclusão que não seja a de que se encontrava decaído o direito da Fazenda Pública de impor multa à Recorrente, tendo em vista que a infração ocorreu em 21 de fevereiro de 1999 e o auto de infração, com a cobrança da citada multa, foi lavrado em 28 de dezembro de 2004, tendo sido ultrapassados, deste modo, 10 meses do tempo de que dispunha para lançar o crédito.

c) no Mérito.

1) Alega a inconstitucionalidade da aplicação do disposto no art. 67 da Lei n.º 10.833/2003 para arbitramento da base de cálculo do I.I. e do IPI.

“(…) Não restam dúvidas de que este tipo de Lei só pode, se é que não se deva considerá-la inconstitucional, ser aplicada a fato gerador posterior a sua criação. Entender de maneira diferente significa dizer que o próprio CIN encerra em si contradição sem tamanho, posto que afirma, categoricamente, em seus artigos 105 e 106 que a legislação tributária não se aplica a fatos pretéritos, salvo para beneficiar o contribuinte. Tanto é assim que o artigo 106 elenca as exceções, e todas elas existem exclusivamente em casos nos quais a lei posterior beneficia o contribuinte. Esse raciocínio fica ainda mais evidente quando se ressalta que o inciso I, do referido artigo 106 permite a aplicação pretérita de lei expressamente interpretativa, “excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados.

Nos parece estar mais do que evidente a impossibilidade de aplicação do artigo 67 caput e § 1º, da Lei 10.833/03, pois ele não é meramente interpretativa, nem institui apenas critério para realizar procedimento administrativo”.

2) Da absurda exegese do artigo 67, caput e § 1º, da Lei n.º 10.833, de 2003, pois a Fazenda Pública, ao interpretar de forma venal o trecho da norma que diz **“constantes de declarações/ registradas no semestre anterior”**, do citado parágrafo primeiro, optou por considerar os 6 meses anteriores ao da lavratura do auto de infração, no ano de 2004, e não os 6 meses anteriores ao do fato que deu origem ao auto, em fevereiro de 1999.

Ao final, requer que seja declarado extinto o crédito por motivo de **decadência**, em conformidade com o inciso V do art. 156 do CTN, bem como que seja declarada extinta multa imposta. Caso este Conselho assim não considere, que seja declarado nulo por vício material o ato de constituição do crédito tributário, por restar comprometida sua motivação legal.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Waldir Navarro Bezerra

Da admissibilidade

Por conter matéria de competência deste Colegiado e presentes os demais requisitos de admissibilidade, conheço do Recurso Voluntário tempestivamente interposto pela Recorrente.

Preliminar de decadência

Alega a recorrente que no episódio objeto do recurso ocorreu a DECADÊNCIA, uma vez que o ato originário que deu início ao prazo decadencial, enquadrado no parágrafo único do artigo 173, do CTN, ocorreu no dia 21/02/1999, data em que houve a descarga da aeronave e o suposto não ingresso da carga importada no armazém, constatando-se assim a sua falta da carga e efetivando-se deste modo o Registro “documento sem carga” no MANTRA, tendo assim se concretizado a “medida preparatória indispensável ao lançamento”. Consequentemente restou decaído o direito de cobrança da Fazenda no dia 21/02/2004, data esta anterior ao dia da lavratura do auto de infração, a saber, 28/12/2004, contados assim mais de 10 meses após o limite da decadência.

A alegação de decadência do lançamento, da multa imposta e da nulidade por falta de motivação, não foram apontados na impugnação, de modo que a interessada inova e apresenta argumentos que não foram apresentados anteriormente. A possibilidade de conhecimento e apreciação dessas novas alegações e desses novos documentos deve ser avaliada à luz dos princípios que regem o Processo Administrativo Fiscal, o Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972 - PAF, *verbis*:

Art.14. A impugnação da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento.

Art.15. A impugnação, formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar, será apresentada ao órgão preparador no prazo de trinta dias, contados da data em que for feita a intimação da exigência.

(...) Art.16. A impugnação mencionará:

(...) III – os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir; (Redação dada pela Lei n.º 8.748, de 1993)

(...) § 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, amenos que:

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997):

b) refira-se a fato ou a direito superveniente; (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997);

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

(...) Art. 17. **Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante.** (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997).

Os textos legais acima colacionados são muito claros. A fase litigiosa somente se instaura se apresentada junto com a impugnação contendo as matérias expressamente contestadas e são os argumentos submetidos à primeira instância que determinam os limites do litígio.

Nota-se, portanto, que houve a preclusão processual, uma vez que não houve insurgência da Recorrente quanto à pretensão externada no lançamento.

No entanto, esclareço, que as questões relativas a **decadência e motivação**, embora não foram suscitadas na impugnação de primeiro grau, todavia, sumariei e conheci das duas, pois entendo que são matérias de ordem pública que podem ser apresentada em qualquer fase processual.

Isto posto, vejamos que não assiste razão a recorrente.

Consta dos autos que a fiscalização detectou, em conferência final de manifesto, que a Recorrente declarou no sistema MANTRA a chegada de volumes que não foram armazenados pelo depositário.

Tal informação consta do temo de entrada nº 9900756-1, de **21/02/1999**, e está amparada pelos documentos de carga MAWB 406-2194 e HAWB 00B20884.

Foi então lavrado o Auto de Infração em 29/12/2004 (fls. 02 a 20) e cobrados o II, IPI, PIS e COFINS, bem como a multa prevista no artigo 521, II, do decreto 91.030/85. Em razão da impossibilidade de identificação das mercadorias extraviadas, a fiscalização arbitrou a base de cálculo do Imposto de Importação, nos termos dispostos no artigo 67, § 1º, da Lei nº 10.833, de 2003.

No acórdão recorrido, ficou constatado que, quando da entrada dos bens estrangeiros no território nacional, **não havia lei instituindo o PIS e a COFINS na importação**, inexistente será o fato gerador, e conseqüentemente, será incabível a sua exigência, ainda que a falta da mercadoria venha a ser apurada após vigente-lei nesse sentido.

No entanto, no caso do II e do IPI, como se vê, a fiscalização utilizou as disposições previstas no artigo 67 da Lei nº 10.833/03, para determinar a base de cálculo do lançamento ora impugnado.

Nos termos do art. 144 do CTN, **o lançamento deve sim se reportar ao fato gerador**. E sabido que o fato gerador do Imposto de Importação ocorre com a entrada da mercadoria estrangeira no Território Nacional.

No caso desses autos, por se tratar de mercadorias extraviadas é muito difícil precisar o momento em que as mesmas entraram no território nacional. Também impossível aplicar a disposição prevista para as importações comuns. Isto porque não houve registro de Declaração de Importação - DI.

E é justamente por esta razão que o Decreto-Lei nº 37/66, em seu artigo **23 e parágrafo único**, determinou o momento de ocorrência do fato gerador neste caso:

“Art. 23 - Quando se tratar de mercadoria despachado 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 do artigo 1º, a mercadoria ficará sujeita aos tributos vigorantes na data em que autoridade aduaneira apurar a falta ou dela tiver conhecimento.” (grifou-se).

E é neste mesmo sentido que define o Regulamento Aduaneiro, em seu art. 73, *in verbis*:

“Artigo 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”.

Portanto, a situação definida em lei como necessária e suficiente para a ocorrência do fato gerador efetivamente existiu. E é neste momento, nasceu a obrigação tributária referente aos impostos que aquela época vigiam em lei.

No episódio objeto destes autos, o ato que deu início ao prazo decadencial, enquadrado no parágrafo único do artigo 173, do Código Tributário Nacional, ocorreu na data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer **medida preparatória indispensável ao lançamento**, no caso o Auto de Infração (fls. 02/20), cuja ciência se deu em 28/12/2004. Tal conclusão, se encontra devidamente embasada, no parágrafo único do art. 173 do CTN, *in verbis*:

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento (grifou-se).

Sendo assim, não resta outra conclusão que não seja a de que não ocorreu a decadência do direito da Fazenda Pública de efetuar o lançamento e impor multa respectiva à recorrente, tendo em vista que a data infração, no caso de mercadoria constante de manifesto e extraviada, **ocorreu em 28 de dezembro de 2004**, data da medida preparatória e indispensável ao lançamento, conforme dispõe o parágrafo único do art. 173 do CTN, art. 23 e parágrafo único do Decreto-lei nº 37/66 e art. 73 do Regulamento Aduaneiro.

Portanto preliminar de decadência rejeitada.

Preliminar de nulidade – vício material – falta de motivação.

Aduz a recorrente que seja declarado nulo por vício material o ato de constituição do crédito tributário, em conformidade com o exposto nos itens 3.1 e 3.2 de seu recurso, por restar comprometida sua motivação legal.

Como é cediço, o Decreto nº 70.235, de 1972, assim dispõe sobre as nulidades no processo administrativo:

Art. 59. São nulos:

I- os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa."

O auto de infração insere-se na categoria prevista no transcrito inciso I do art. 59 (atos e termos). É nulo, portanto, apenas quando lavrado por pessoa incompetente.

No caso em exame, os autos de infração foram lavrados por Auditor Fiscal da Receita Federal, no pleno exercício de suas funções (art. 142, parágrafo único, do CTN). Além disso, também obedeceu aos ditames previstos no art. 9º e 10 do Decreto nº 70.235, de 1972, estando instruído com os elementos de prova cabíveis e contendo a descrição do ilícito, com perfeita identificação da matéria tributável e do crédito tributário correspondente.

Não cabe, assim, a alegação de nulidade. Ademais, os vícios no procedimento de fiscalização apontados pela Recorrente não se confirmam, pois alega a inconstitucionalidade da aplicação do disposto no art. 67 da Lei nº 10.833/2003 para arbitramento da base de cálculo do I.I. e do IPI e da absurda exegese do artigo 67, *caput* e §1º, da Lei nº 10.833/03, argumentos que não cabe ao CARF analisar.

Quanto às argumentações relativas à falta de motivação, deve-se observar que não são todos os atos processuais que necessitam de motivação, mas apenas aqueles em que esse requisito é obrigatório, como nos despachos e decisões ou, especificamente quanto ao procedimento de fiscalização, o ato de lançamento de ofício, que deve conter os requisitos previstos no art. 10 do Decreto nº 70.235, de 1972, entre os quais a descrição do fato e a disposição legal infringida, devidamente inseridas nos autos de infração em análise.

Desta forma, é incabível a arguição de nulidade do Auto de Infração, cujos procedimentos relacionados estejam revestidos de suas formalidades essenciais, em estrita observância aos ditames legais, assim como verificado que o sujeito passivo obteve plena ciência de seus termos e assegurado o exercício da faculdade de interposição da respectiva manifestação de inconformidade.

A motivação é inerente ao dever da autoridade fiscal de verificar o fiel cumprimento das obrigações tributárias pelos contribuintes. E isso foi feito.

Portanto, não assiste razão a recorrente.

Da inconstitucionalidade da norma

Quanto a alegada inconstitucionalidade da aplicação do disposto no art. 67 da Lei nº 10.833/2003 para arbitramento da base de cálculo do Imposto de Importação e do IPI, trata-se de matéria que, como se sabe, não pode ser apreciada no âmbito administrativo, consoante entendimento consolidado na Súmula CARF nº 2, segundo o qual o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais não tem competência para a declaração de inconstitucionalidade de atos normativos:

Súmula Carf nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Conclusão

Nesse sentido, conheço do recurso voluntário e pelos fundamentos acima expostos voto por negar-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Waldir Navarro Bezerra