



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

Processo nº 10831.013183/2004-36
Recurso nº 337.443 Voluntário
Acórdão nº 3101-00.619 – 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 03 de fevereiro de 2011
Matéria II - CONFERÊNCIA FINAL MANIFESTO
Recorrente LUFTHANSA CARGO AG.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO - II

Data do fato gerador: 19/02/1999, 25/03/1999, 25/12/1999

CONFERÊNCIA FINAL DE MANIFESTO. CONSTATAÇÃO DE NÃO ARMAZENAMENTO DE CARGA. FALTA DE MERCADORIA. AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL.

Merece ser declarada a improcedência do lançamento lastreado no fato de a carga não ter sido objeto de armazenamento, pois isso não autoriza presumir o extravio de volume ou de mercadoria em relação aos registros constantes no manifesto de carga, nem a imputar responsabilidade à pessoa do transportador, haja vista ausência de previsão legal para tanto. A falta de armazenamento de carga não constitui fato apurável mediante procedimento de conferência final do manifesto e tampouco serve para constatar extravio ou acréscimo de volume e/ou mercadoria registrados em manifesto de carga ou documento de efeito equivalente.

BASE DE CÁLCULO. IRRETROATIVIDADE DA LEI TRIBUTÁRIA.

Em virtude do princípio da irretroatividade da lei tributária, é imprópria a base de cálculo utilizada pela autoridade fiscal, uma vez que o artigo 67, caput e § 1º da Lei 10.833/2003 contém dispositivo que trata de critério de apuração da base de cálculo, e não pode ser utilizado para fatos geradores de 1999, nem com o escudo do § 1º do art. 144 do CTN, como apregoado pela decisão recorrida, porquanto os *novos critérios de apuração*, referidos no texto legal, estão umbilicalmente ligados à expressão pregressa *ocorrência do fato gerador da obrigação*, ou seja, apurar a existência da obrigação tributária, e não da base de cálculo. O § 1º do art. 144 retrocitado admite a aplicação de novas normas procedimentais para apurar a ocorrência do fato gerador, com novos procedimentos fiscalizatórios, inclusive com mais poderes investigatórios às autoridades tributárias e maiores garantias e privilégios aos créditos fiscais, mas em hipótese alguma permite tocar na dimensão do lançamento ou na sua sujeição passiva.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso.

Henrique Pinheiro Torres - Presidente

Corintho Oliveira Machado - Relator

Participaram do presente julgamento, os Conselheiros Henrique Pinheiro Torres, Tarásio Campelo Borges, Valdete Aparecida Marinho, Vanessa Albuquerque Valente, Helder Massaaki Kanamaru e Corintho Oliveira Machado.

Relatório

Adoto o relato do órgão julgador de primeiro grau até aquela fase:

*Trata o presente processo de **Auto de Infração** lavrado para cobrança de tributos, multas e acréscimos, em decorrência da falta de mercadoria apurada em conferência final de manifesto.*

Ficou constatado o não armazenamento das seguintes cargas no armazém de importação da alfândega do aeroporto internacional de Viracopos.

1) 02 (dois) volumes, peso 29,000 Kg, sob o Termo de Entrada nº 99000734-0, de 19/02/1999, com documento de carga AWB 020-7689 781D, no voo GEC 8270;

2) 01 (um) volume, peso 336,000 Kg, sob o Termo de Entrada de nº 99001293-0, de 25/03/1999, com o documento de carga MAWB 020-8228 8614 HAWB 60010614;

3) 04 (quatro) volumes, peso 18,800 Kg, sob o Termo de Entrada nº 99006585-5, de 25/12/1999, com o documento de carga MAWB 020-4409 0163 HAWB 932362;

4) 01 (um) volume peso 15,500 Kg, sob o Termo de Entrada nº 99006585-5, de 25/12/1999, com o documento de carga MAWB 020 4409 0163 HAWB 932562;

5) 01 (um) volume, peso 12,00 Kg, sob o Termo de Entrada nº 99006585-5, de 25/12/1999, com documento de carga MAWB 020-4409 0163 HAWB 932565;

6) 01 (um) volume, peso 21,800 Kg, sob o Termo de Entrada nº 99006585-5, de 25/12/1999, com o documento de carga MAWB 020-4409 0163 HAWB 932566;

7) 02 (dois) volumes, peso 43,600 Kg, sob o Termo de Entrada nº 99006585-5, de 25/12/1999, com o documento de carta MAWB 020 4409 0163 HAWB 932604.

Os documentos de carga supracitados foram devidamente informados pelo contribuinte no Sistema Integrado de Gerência do Manifesto, do Trânsito e do Armazenamento – MANTRA, instituído pela IN SRF nº 102/94.

O disposto no artº 4º, caput e incisos, art. 6º, caput e incisos e art. 8º da IN SRF nº 102/94, determina que: “As informações sobre carga consolidada procedente do exterior ou de trânsito aduaneiro serão prestadas pelo desconsolidador de carga até duas horas após o registro de chegada do veículo transportador” (grifou), logo, o transportador poderia ter solicitado a exclusão do documento de carga supracitado, dentro do prazo previsto, caso esse documento tivesse sido informado errônea ou indevidamente, e não o fazendo, a carga foi, para todos os efeitos legais, considerada manifestada junto a unidade da SRF da Alfândega do Aeroporto Internacional de Viracopos.

Destacou ainda a fiscalização:

IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO

Consoante o art. 72, § 1º do Decreto 4.543/2002 (Decreto-Lei nº 37/66, artº 1º, § 2º, com a redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.472/88, art 1º), é considerada como entrada no território aduaneiro a mercadoria constante de manifesto, cuja falta for apurada pela autoridade aduaneira, devendo-se considerar, por presunção legal, ocorrido o fato gerador do imposto de importação.

Constatada a falta dos volumes manifestados, pelo confronto do manifesto de carga com os registros de descarga, passa a ser exigido, nos termos do art. 60, parágrafo único do Decreto-Lei nº 37/66, art. 105, inciso II (Decreto-Lei nº 37/66, art. 32, inciso I, com a redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.472/1988, art. 1º) c/c os artigos 72 e 73, inciso II, alínea “c”, todos do Decreto 4.543/2002, o imposto de importação referente à(s) mercadoria(s) faltante(s), acompanhado da multa prevista no artigo 628, inciso III, alínea “d”, com inteligência dos artigos 602 (Decreto-lei n 37/66, art. 94), a 604, inciso IV, todos do mesmo Decreto.

IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS

Consoante o art. 2º, § 3º da Lei 4.502/64, com redação dada pelo art. 80 da Lei 10.832/03, considerar-se-á ocorrido o respectivo desembaraço aduaneiro da mercadoria que constar como tendo sido importada e cujo extravio venha a ser apurado pela autoridade fiscal.

Constatada a falta dos volumes manifestados, pelo confronto do manifesto de carga com os registros de descarga, passa a ser exigido, nos termos do art. 60, parágrafo único do Decreto-Lei nº 37/66, o imposto sobre produtos industrializados que incidiria sobre as mercadorias faltante quando de seu desembaraço aduaneiro.

PIS/PASEP E COFINS

Consoante art. 3, § 1º da Lei 10.865/04, para efeito de incidência das contribuições sociais PIS/PASEP e COFINS, consideram-se entrados no território nacional os bens que constem como tendo sido importados e cujo extravio venha a ser apurado pela administração aduaneira. Dispõe ainda o artº 4º, inciso II da mesma Lei, que para efeito de cálculo das contribuições, considera-se ocorrido o fato gerador no dia do lançamento correspondente crédito tributário, quando se tratar de bens constantes de manifesto ou de outras declarações de efeito equivalente, cujo extravio for apurado pela autoridade aduaneira.

Constatada a falta dos volumes manifestados, pelo confronto do manifesto de carga com os registros de descarga, passam a ser exigidas, nos termos do art. 60, parágrafo único do Decreto-Lei nº 37/66 c/c o art. 6º, inciso II da Lei 10.865/04, as contribuições sociais PIS/PASEP e COFINS, que incidiriam sobre as mercadorias faltantes na data do registro da declaração de importação.

Ciente do Auto de Infração, o **contribuinte impugnou**, alegando que:

- o volume pendente de armazenagem, de peso 336 Kg, item 02 acima, refere-se especificamente, a importação de materiais e peças para reparação e acondicionamento do automóvel modelo Classe A, de Mercedes Benz do Brasil S/A, os quais foram transportados, temporariamente (sob o amparo do regime especial de admissão temporária), para dar suporte aos eventos (marketing) que seriam realizados por esta empresa no País;

- houve um equívoco cometido pela IMPUGNANTE que, por questões de otimização de voo, ao registrar os dados correlatos às mercadorias amparadas pelo documento de carga HAWB nº 60010614, os incluiu junto ao conhecimento aéreo máster MAWB nº 02082288612. Entretanto, foram importadas ao Brasil através de outro conhecimento aéreo máster, sob o nº 02082288695, as quais foram devidamente atracadas (anexou documentos);

- de modo semelhante, acabou equivocadamente inserindo os documentos de carga HAWB nºs 932.362, 935.562, 932.565,

932.566 e 932.604 junto ao conhecimento aéreo máster MAWB nº 020 4409 0163, cujas mercadorias chegaram ao Brasil no dia 25 de dezembro de 1999. Entretanto, estas mercadorias foram devidamente importadas para o Brasil em período posterior (no dia 05 de janeiro do ano de 2000), através do conhecimento aéreo máster MAWB nº 042.9928 0495 (anexou documentos);

- as operações de importação foram realizadas no ano base de 1999 quando nem se cogitava a existência e, muito menos, a vigência do Decreto nº 4.543, de 2002, e da Lei nº 10.865, de 2004. O vínculo obrigacional tributário surge da Lei específica (onde estará definida a situação necessária e suficiente a sua ocorrência), e sua retroatividade só pode persistir de modo a beneficiar o contribuinte (art. 106 CTN);

- a legislação vigente à época da ocorrência dos fatos geradores constituídos nos Autos de Infração anexos, situação em que, por certo, não havia previsão legal para a incidência cobrança das contribuições nas operações de importação realizadas no País;

- necessário também que seja procedido a retificação do lançamento originário, em relação a cobrança do Imposto de Importação (II) e do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), de modo que seja averiguado se há, com o exame da legislação vigente à época da ocorrência dos fatos geradores, a possibilidade de existir crédito tributário suplementar.

A DRJ em SÃO PAULO II/SP declarou procedente em parte o lançamento, ementando o acórdão assim:

Assunto: Imposto sobre a Importação - II

Data do fato gerador: 19/02/1999, 25/03/1999, 25/12/1999

Ementa: CARGA MANIFESTADA.

Para todos os efeitos legais, a carga será considerada manifestada junto à unidade local da SRF quando ocorrer, no MANTRA (Sistema Integrado de Gerência do Manifesto, do trânsito e do Armazenamento) o registro de chegada de veículo procedente do exterior, relativamente à carga previamente informada (Artº 6º, inciso I, da IN 102/94).

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA.

O manifesto será submetido a conferência final para apuração de responsabilidade por eventuais diferenças quanto a falta ou acréscimo de mercadoria. A responsabilidade pelos tributos apurados em relação ao extravio de mercadoria será de quem lhe tenha dado causa.

PIS/COFINS.

O Art. 150, III, “a”, proíbe a cobrança de tributo em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da lei que os houver instituído ou aumentado.

Lançamento Procedente em Parte.

Discordando da decisão de primeira instância, a interessada apresentou recurso voluntário, fls. 144 e seguintes, onde requer a reforma do acórdão recorrido e a insubsistência do lançamento.

Após alguma tramitação, a Repartição de origem encaminhou os presentes autos para apreciação deste órgão julgador de segunda instância.

É o relatório.

Voto

Conselheiro CORINTHO OLIVEIRA MACHADO, Relator

O recurso voluntário é tempestivo, e considerando o preenchimento dos requisitos de sua admissibilidade, merece ser apreciado.

Em não havendo preliminares, passa-se, de plano, ao âmago da controvérsia.

A imputação consubstancia-se em falta de mercadoria apurada em conferência final de manifesto, porém esta lastreia-se, equivocadamente, em não armazenagem das cargas supostamente extraviadas, e não mediante o confronto do manifesto de carga com os registros de descargas, consoante previsão legal. Essa matéria já foi previamente analisada por este Colegiado, por ocasião do julgamento do recurso de ofício nº 344.397, em março deste ano, o qual foi denegado à unanimidade, sendo sintetizado pela seguinte ementa:

CONFERÊNCIA FINAL DE MANIFESTO. CONSTATAÇÃO DE NÃO ARMAZENAMENTO DE CARGA. FALTA DE MERCADORIA. AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL.

Merece ser ratificada a decisão a quo declaratória da improcedência do lançamento lastreado no fato de a carga não ter sido objeto de armazenamento, pois isso não autoriza presumir o extravio de volume ou de mercadoria em relação aos registros constantes no manifesto de carga, nem a imputar responsabilidade à pessoa do transportador, haja vista ausência de previsão legal para tanto.

A falta de armazenamento de carga não constitui fato apurável mediante procedimento de conferência final do manifesto e tampouco serve para constatar extravio ou acréscimo de volume e/ou mercadoria registrados em manifesto de carga ou documento de efeito equivalente.

Recurso de Ofício Negado.

Crédito Tributário Exonerado.

Naquela oportunidade, como relator, adotei o voto condutor do acórdão recorrido, que fazia algumas considerações que cabem como uma luva neste contencioso:

Em razão da forma e do fato em que sustentada a acusação da falta de mercadoria em trato e, tendo em vista as disposições contidas nos artigos 51, 589, 591 e 592 do Decreto nº 4.543, de 2002, cujas normas estavam prescritas nos artigos 476, 478 e 481 do RA aprovado pelo Decreto nº 91.030/85, o deslinde do feito deve prender-se, antes de qualquer outra apreciação, à análise do fato tomado para acusação da mencionada falta, por ser o suficiente para afastar todas as demais discussões, em razão do dever de ofício que submete o agente público à observância das normas legais, haja vista que a relação jurídica tributária e aduaneira da Administração com o administrado é de direito público, tal qual a do agente público no exercício da atividade afeta ao julgamento administrativo.

A “Descrição dos Fatos” (fls. 15 a 17), única para todos os autos de infração, traz o seguinte dizer, in verbis:

“Em ato de conferência final de manifesto, efetuada nos termos do Decreto nº 4.543/2002, em seus arts. 51 e 589 (Decreto-lei nº 37/66, art. 39, § 1º), constatou esta fiscalização o não armazenamento das seguintes cargas no armazém de importação desta alfândega.”

Os dispositivos mencionados na descrição dos fatos trazem as seguintes normas:

Do Decreto-lei nº 37/66:

Art. 39. A mercadoria procedente do exterior e transportada por qualquer via será registrada em manifesto ou outras declarações

de efeito equivalente, para apresentação à autoridade aduaneira, como dispuser o regulamento.

§ 1º - O manifesto será submetido a conferência final para apuração de responsabilidade por eventuais diferenças quanto a falta ou acréscimo de mercadoria.

Do Decreto nº 4.543/02 (idem arts. 56 e caput do 476, ambos do RA/85):

Art. 51. O manifesto será submetido à conferência final para apuração da responsabilidade por eventuais diferenças quanto a extravio ou a acréscimo de mercadoria (Decreto-lei nº 37, de 1966, art. 39, § 1º)

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). (grifo acrescido)

Por entender conveniente, transcreve-se, também, do Decreto nº 4.543/02 as disposições contidas nos seus arts. 591 e 592 (idem art. 478, caput e §§ 1º e 2º, do RA/85):

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):

I - substituição de mercadoria após o embarque;

II - extravio de mercadoria em volume descarregado com indício de violação;

III - avaria visível por fora do volume descarregado;

IV - divergência, para menos, de peso ou dimensão do volume em relação ao declarado no manifesto, no conhecimento de carga ou em documento de efeito equivalente, ou ainda, se for o caso, aos documentos que instruíram o despacho para trânsito aduaneiro;

V - extravio ou avaria fraudulenta constatada na descarga; e VI - extravio, **constatado na descarga**, de volume ou de mercadoria a granel, manifestados. (grifo acrescido)

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; e II - no acréscimo, a multa referida na alínea “a” do inciso III do art. 646.

Como se vê pelos autos, a autoridade incumbida da ação fiscal nomeou de conferência final de manifesto de carga o procedimento destinado a verificar o não armazenamento de carga registrada no Sistema Integrado de Gerência do Manifesto, do Trânsito e do Armazenamento - Mantra.

No entanto, pela norma do art. 589 do Decreto nº 4.543/02 a conferência final do manifesto de carga é procedimento destinado a constatar o extravio de volume ou de mercadoria entrada no território aduaneiro, porém, mediante o confronto do manifesto de carga com os registros de descargas.

Em assim sendo, de se concluir que no âmbito da conferência final de manifesto de carga não cabem as intimações GCFM nº 103/2005 (fl. 38) e GOFIM nº 148/2005 (fl. 45), posto que a apuração de extravio de mercadoria por meio do mencionado procedimento não se dá com supedâneo em informações obtidas junto ao importador ou ao consignatário da mercadoria, mas mediante o confronto do manifesto de carga com os registros de descargas, procedimento este que independe da participação do importador ou do consignatário de mercadoria que tenha sido registrada em manifesto de carga, conforme dispõe a acima citada norma regulamentar.

Dessa forma, para fins de verificar falta de mercadoria manifestada basta que se faça o confronto do manifesto de carga com os registros de descargas, posto ser este o limite do referido procedimento -conferência final do manifesto de carga-.

Por oportuno, convém salientar que as intimações procedidas poderiam trazer auxílio para fins de se proceder a baixa no manifesto de que trata o artigo 18 da IN/SRF nº 69, de 1996, no entanto, nos autos não se observa a existência de nenhum documento que indique a realização desse procedimento. Por fim, importa evidenciar que a falta em questão não foi apurada mediante a conferência final do manifesto de carga.

Ademais, não existe norma legal que dê amparo para estender os efeitos da conferência final do manifesto nos caso em que se constate o não armazenamento de carga que se encontrava registrada no Mantra.

Noutros termos, de se ressaltar que a mercadoria ao ser descarregada não necessariamente deve ser encaminhada a armazenamento, pois, pode ser submetida diretamente a despacho aduaneiro e, ainda, de que o transportador não é responsável pelo armazenamento de carga.

Por conseguinte, incorre em equívoco a autuação quando pretende caracterizar a falta de mercadoria registrada no manifesto de carga com base na constatação do seu não armazenamento e, mais, em imputar a responsabilidade por essa falta ao transportador.

Resumindo, tem-se que:

(i) a apuração de extravio de mercadoria que constar como tendo sido importada deve ser feita em estrita observância das normas legais que regem a matéria, utilizando-se para tanto, conforme o caso, da conferência final do manifesto ou da vistoria aduaneira;

(ii) na hipótese da conferência final do manifesto o extravio deve ser constatado na descarga de volume ou de mercadoria, mediante o confronto do manifesto de carga com os registros de descarga, ainda que estes controles sejam realizados com auxílio em sistemas informatizados da própria RFB; e

(iii) sistema destinado ao controle aduaneiro de mercadorias, por si só, não tem o condão de alterar conceitos definidos em normas legais nem dar equivalência às operações próprias de seu âmbito a procedimentos diversos, próprios e específicos para o controle de ingresso de mercadorias no território aduaneiro e, tampouco para imputar responsabilidade por infração à legislação aduaneira.

Por entender que o deslinde do presente feito encontra espaço bastante na análise da forma e do procedimento adotado pela autuação para fins de constatar o extravio de mercadoria que se encontrava registrada em manifesto de carga, voto por julgar improcedentes os lançamentos de que tratam os autos de infração objetos do presente processo, pois o extravio das mercadorias em questão foi apurado de forma imprópria e, por conseguinte, a imputação de responsabilidade à pessoa da interessada, na condição de transportador.

Em adição a isso, cumpre dizer que **o patrono da recorrente tem razão quando rebela-se contra a base de cálculo utilizada pela autoridade fiscal, uma vez que o artigo 67, caput e § 1º da Lei 10.833/2003, de fato, contém dispositivo que trata de critério de apuração da base de cálculo, e não pode ser utilizado para fatos geradores de 1999**, nem com o escudo do § 1º do art. 144 do CTN, como apregoadado pela decisão recorrida, porquanto os *novos critérios de apuração*, referidos no texto legal, estão umbilicalmente ligados à expressão pregressa *ocorrência do fato gerador da obrigação*, ou seja, apurar a existência da obrigação tributária, e não da base de cálculo. O § 1º do art. 144 retrocitado admite a aplicação de novas normas procedimentais para apurar a ocorrência do fato gerador, com novos procedimentos fiscalizatórios, inclusive com mais poderes investigatórios às autoridades tributárias e maiores garantias e privilégios aos créditos fiscais, mas em hipótese alguma permite tocar na dimensão do lançamento ou na sua sujeição passiva.

Ante o exposto, voto pelo PROVIMENTO ao recurso voluntário, para tornar insubsistente o lançamento.

Processo nº 10831.013183/2004-36
Acórdão n.º **3101-00.619**

S3-C1T1
Fl. 249

Sala das Sessões, em 03 de fevereiro de 2011

CORINTHO OLIVEIRA MACHADO