



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

**Processo n°** 10831.013194/2004-16  
**Recurso n°** 343.263 Voluntário  
**Acórdão n°** 3102-00.535 – 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 16 de novembro de 2009  
**Matéria** EXTRAVIO DE MERCADORIA MANIFESTADA  
**Recorrente** LUFTHANSA CARGO AG  
**Recorrida** DRJ-SÃO PAULO/SP

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO - II**

Data do fato gerador: 30/12/2004

CONFERÊNCIA FINAL DE MANIFESTO. MERCADORIA EXTRAVIADA. DESCRIÇÃO GENÉRICA. BASE DE CÁLCULO. VALOR ADUANEIRO DA MERCADORIA. IMPOSSIBILIDADE DE APURAÇÃO. ARBITRAMENTO.

Na impossibilidade de identificação da mercadoria importada, em razão de seu extravio, apurado em procedimento de conferência final de manifesto, e de descrição genérica nos documentos comerciais e de transporte disponíveis, será aplicada, para fins de o cálculo do Imposto de Importação a alíquota a alíquota genérica de 50% (cinquenta por cento), a ser aplicada sobre base de cálculo 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.

CONFERÊNCIA FINAL DE MANIFESTO. MERCADORIA EXTRAVIADA. ENTRADA PRESUMIDA. FATO GERADOR. DATA DO LANÇAMENTO. MOMENTO DA OCORRÊNCIA.

Por presunção legal considera-se importada a mercadoria estrangeira constante de manifesto de carga, cujo extravio seja apurado pela autoridade aduaneira, e o fato gerador do II ocorrido na data do lançamento do correspondente crédito tributário. Na presente autuação, como do lançamento do crédito tributário foi concluído em 30/12/2004, esta é a data da ocorrência do fato gerador do II exigido e dos seus respectivos consectários legais.

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI**

Data do fato gerador: 30/12/2004

IPI. CONFERÊNCIA FINAL DE MANIFESTO. MERCADORIA EXTRAVIADA. FATO GERADOR. DESEMBARAÇO PRESUMIDO. DATA DO LANÇAMENTO. MOMENTO DA OCORRÊNCIA.

Por depender e estar vinculado a apuração do II, a data da ocorrência do desembaraço aduaneiro presumido, fixado como o momento da ocorrência do fato gerador do IPI incidente sobre mercadoria importada, cujo extravio seja apurado em procedimento de conferência final de manifesto, reputa-se ocorrido na data do lançamento do II. Na presente autuação, como lançamento do II foi concluído em 30/12/2004, esta também será a data da ocorrência do fato gerador do IPI exigido e dos seus respectivos consectários legais.

MERCADORIA IMPORTADA. EXTRAVIO. INCIDÊNCIA DO IPI. ART. 80, C/C ART. 67, DA LEI Nº 10.833/2003. NORMA DE CARÁTER MATERIAL. VIGÊNCIA E EFICÁCIA A PARTIR DE 31/10/2003. RETROATIVIDADE. IMPOSSIBILIDADE.


A hipótese de incidência (desembaraço presumido), a base de cálculo (arbitrada) e a alíquota de 50% (cinquenta por cento) fixados para cobrança do IPI no art. 80, c/c art. 67, ambos da Lei nº 10.833, de 2003, teve vigência a partir de 31/10/2003, data da publicação da Medida Provisória nº 135, de 2003, convertida na referida Lei e que veiculou originariamente os referidos comandos legais, respectivamente, nos arts. 64 e 51.

No presente caso, as mercadorias extravias ingressaram no armazém alfandegado administrado pela recorrente no ano de 1999, por conseguinte, por força do princípio da irretroatividade tributária, inserto no art. 150, II, "a", da CF/88, a referida norma não poderia alcançar as mercadorias estrangeiras presumidamente entradas no território nacional antes de 31/10/2003.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

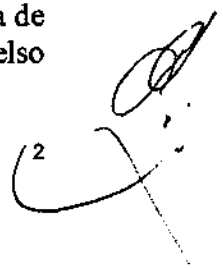
Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares de prescrição intercorrente e de decadência. No mérito, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso para excluir a exigência do IPI.

  
Luis Marcelo Guerra de Castro - Presidente

  
José Fernandes do Nascimento - Relator

EDITADO EM: 26/11/2009

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Luis Marcelo Guerra de Castro, José Fernandes do Nascimento, Beatriz Veríssimo de Sena, Nilton Luiz Bartoli, Celso Lopes Pereira Neto e Nanci Gama.

  
2

## Relatório

Trata o presente processo da cobrança de crédito tributário, formalizado por meio do Auto de Infração de fls. 01/16, lavrado em 27/12/2004, no qual é exigido Imposto sobre a Importação (II), no valor de R\$ 3.705,67, Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), no valor de R\$ 5.558,81, contribuição para o PIS/Pasep – Importação, no valor de R\$ 206,24, Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) - Importação, no valor de R\$ 949,95, e multa de 50% (cinquenta por cento) sobre o valor do II, no valor de R\$ 1.852,51, prevista no art. 521, inciso II, alínea “d”, do Regulamento Aduaneiro, aprovado pelo Decreto nº 91.030/85.

A cobrança dos referidos créditos tributários é resultado do procedimento de conferência final de manifesto, realizado no armazém de importação, localizado na zona primária jurisdicionada pela Alfândega do Aeroporto Internacional de Viracopos. No citado procedimento, as autoridades fiscais autuantes, segundo relatado na Descrição dos Fatos de fls. 14/16, constataram o não armazenamento e, por conseguinte, extravio das seguintes cargas:

1) 01 (um) volume, peso 0,500 Kg, sob o Termo de Entrada nº 99003073-3, de 03/07/1999, com o documento de carga MAWB 020 6999 7454 HAWB E 10848, no vôo GEC8270;

2) 05 (cinco) volumes, peso 1,000 Kg, sob o Termo de Entrada nº 99005393-8, de 29/10/1999, com o documento de carga MAWB 020 4060 4546 HAWB 443666, por meio do veículo SPBYF7239 em regime de trânsito aduaneiro rodoviário;

Esclarece as referidas autoridades fiscais que, os documentos que acobertavam o transporte das cargas supracitadas foram devidamente informados pela recorrente no Sistema Integrado de Gerência do Manifesto, do Trânsito e do Armazenamento (Mantra), em atendimento ao que determina a Instrução Normativa SRF nº 102, de 20 de dezembro de 1994.

Informam ainda as ditas autoridades que, nos termos dos artigos 4º, 6º e 8º da referida Instrução Normativa, 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”(grifos não originais), 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, porém, não o fazendo, a carga foi, para todos os efeitos legais, considerada manifestada junto à Alfândega do Aeroporto Internacional de Viracopos.

Confirmada a falta dos citados volumes manifestados, mediante o confronto das informações consignadas no manifesto de carga com as dos registros de descarga, procederam as citadas autoridades a presente autuação, para exigir os referidos tributos e multa devidos nos termos da legislação específica.

Para comprovar os fatos apurados, a fiscalização juntou os seguintes elementos de prova: extratos obtidos do sistema Mantra, relativos aos documentos de carga;

cópia das intimações lavradas contra a contribuinte em que solicitam esclarecimentos sobre volumes extraviados; e cópias das respostas das referidas intimações, nas quais não são apresentadas provas excludentes de sua responsabilidade pelo extravio apurado.

Esclareceu ainda a fiscalização que, tendo em vista a impossibilidade de identificação e valoração das mercadorias importadas, cujos extravios foram apurados, para fins de determinação dos tributos, arbitrou a base de cálculo do imposto de importação em valor 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, 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, acrescida de 2 (duas) vezes o correspondente desvio padrão estatístico, nos termos do artigo 67, caput e § 1º, da Lei nº 10.833, de 2003.

Ciente do referido Auto de Infração, a recorrente apresentou a impugnação de fls. 42/49, em que apresenta as seguintes alegações, assim resumidas no relatório integrante do Acórdão recorrido:

*“- a constituição dos créditos tributários em relação à importação de 01 (um) volume, com 0,500 Kg, registrado sob o Termo de Entrada nº 99003073-3, de 03/07/1999, com o documento de carga MAWB 020 6999 7454/HAWB E 10848, foi apurada nos termos do artigo 67, caput e § 1º da Lei nº 10.833/2003, tendo por base as importações realizadas no 1º semestre de 2004 pela empresa KODAK BRASILEIRA COM. E IND. LTDA., consignatária da mercadoria;*

*- ocorre que, há de fato prova concreta quanto à valoração da mercadoria em questão, nos termos da fatura anexa à presente impugnação, de onde denota-se a apuração do montante total devido de GBP\$ 201,00 (libras esterlinas), que deve ser considerado para os fins de direito, não se falando em impossibilidade de apuração;*

*- as operações de importação foram realizadas no ano-base de 1999 quando nem se cogitava a existência e, muito menos, à vigência 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 a sua retroatividade só pode persistir de modo a BENEFICIAR o contribuinte (artigo 106, alínea “c”, C.T.N.);*

*- caberá a insigne autoridade julgadora apreciar, ao revés, a aplicação do caso in concreto tendo-se por base 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 das contribuições nas operações de importação realizadas no País;*

*- necessário, também, que seja anulado (ou retificado) o lançamento originário em relação à cobrança do Imposto de Importação e do Imposto sobre Produtos Industrializados, 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”.*



No julgamento da controvérsia inaugurada com a apresentação da referida peça impugnatória, a Segunda Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento São Paulo II/SP (DRJ – São Paulo II), na sessão de 17 de julho de 2008, proferiu o Acórdão de nº 17-26.429, julgando procedente em parte o lançamento, para excluir a exigência dos créditos tributários atinentes à contribuição para o PIS/Pasep e Cofins – Importação, cuja ementa segue transcrita:

*Assunto: Imposto sobre a Importação - II*

*Data do fato gerador: 03/07/1999, 29/10/1999*

*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.*

*Lançamento Procedente em Parte”.*

Inconformada com o teor da citada decisão, a interessada interpôs o Recurso de fls. 85/96, protocolado na unidade preparadora em 28/08/2008, alegando em síntese o seguinte:

- a) em sede de preliminar: argumenta que houve prescrição intercorrente do crédito tributário exigido, tendo em vista que a empresa só foi autuada após 05 (cinco) anos da ocorrência do fato gerador; e
- b) no mérito: a recorrente alega que b.1) é ilegal a cobrança do II e do IPI, pois houve retroatividade na aplicação dos Decretos nº 4.543/2002 (RA) e Decreto nº 4.544/2002 (RIPI), posto que as operações de importação ocorreram no final do ano de 1999, quando ainda não vigia os citados diplomas legais; b.2) a autuação se baseou em meros erros formais, o que contraria o princípio da verdade material, que rege o processo administrativo moderno, neste sentido, pede que seja reapreciada as provas careadas aos autos; b.3) o critério de arbitramento da base de cálculo, previsto no art. 67 da Lei nº 10.833, de 2003, é inconstitucional, pois viola o princípio da razoabilidade e da proporcionalidade; e b.4) o critério de arbitramento previsto no art. 67 da Lei nº 10.833, de 2003, institui maneira de apurar a base de cálculo que reflete no valor do imposto, logo, trata-se de norma de caráter material, haja vista que não introduz novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, nos termos do § 1º do art. 106 do CTN, razão pela qual ela não pode ser

aplicada retroativamente para atingir fatos geradores ocorridos no ano de 1999.

No final requer a recorrente que, caso seja ultrapassada a preliminar suscitada, o que admite *ad argumentandum*, seja dado provimento ao presente recurso, para reformar o Acórdão recorrido somente na parte em que este mantém a imposição do pagamento do II, do IPI e da multa, anulando todos os créditos lançados; ou, caso assim não entenda este Colegiado, circunstância que admite apenas para argumentar, seja refeito o cálculo dos referidos tributos, com uso das informações por ela (recorrente) fornecidas.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro José Fernandes do Nascimento, Relator

O presente recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, portanto, dele tomo conhecimento.

### PREJUDICIAL DE MÉRITO

#### Da prescrição intercorrente

Em nível de preliminar, alega a recorrente que o crédito tributário exigido na presente autuação foi alcançado pela prescrição intercorrente, haja vista que o lançamento só foi formalizado após 05 (cinco) anos da ocorrência do fato gerador.

Analisando o teor do referido recurso, neste ponto, constato que o autor da peça recursal conhece a previsão legal do instituto da prescrição em matéria tributária, bem como a sua natureza jurídica específica, conforme evidenciam nos trechos dela extraído, a seguir transcritos:

*“A prescrição no Direito Tributário é a perda do direito de ação para a cobrança do crédito tributário, tal prescrição só pode ocorrer após a constituição definitiva deste, que se dá na data da lavratura do Auto de Infração.*

*(...) o art. 174 do CTN expressamente determina que a Fazenda Pública dispõe do prazo prescricional de 5 anos contados da data da constituição definitiva do crédito tributário para cobrar judicialmente”.*

O mesmo não pode ser dito no que tange à denominada prescrição intercorrente. Neste ponto, com a devida vênia, o desacerto é total, pois, embora tenha dito que esta modalidade de prescrição se caracteriza pela inércia das partes na prática dos atos processuais, deixando o processo parado por mais de 05 (cinco) anos, equivocou-se quando concluiu que, *in casu*, foi consumada a dita prescrição, haja vista que a autuação, concluída em 30/12/2004, foi realizada após 05 (cinco) da data do fato gerador (chegada do voo), que ocorreu no ano de 1999.

Ora, segundo entendimento da própria recorrente, se o prazo prescricional do direito de ação para cobrança do crédito tributário somente se inicia a partir data da

constituição definitiva do crédito, como se daria a prescrição intercorrente se ainda nem sequer iniciou o prazo prescricional inicial? Trata-se, portanto, de situação lógica e juridicamente impossível, se não vejamos.

É cediço que o início do prazo prescricional ocorre a partir do último dia do prazo final fixado na notificação para apresentar impugnação/contestação contra a exigência do crédito tributário lançado, ou na notificação para apresentar recurso de decisão proferida no processo administrativo ou, ainda, na notificação para fins de cobrança administrativa de decisão que não mais caiba mais recurso.

Lapidar nesse sentido o entendimento expendido pelo Colendo STF, como bem expressam as ementas a seguir transcritas:

**"TRIBUTÁRIO - CRÉDITO TRIBUTÁRIO - EXTINÇÃO -  
DECADÊNCIA E PRESCRIÇÃO.**

*Com a lavratura do auto de infração consuma-se o lançamento do crédito tributário (art. 242 do CTN). Por outro lado, a decadência só é admissível no período anterior a essa lavratura; depois, entre a ocorrência dela e até que flua o prazo para a interposição do recurso administrativo, ou enquanto não for decidido o recurso dessa natureza de que se tenha valido o contribuinte, não mais corre prazo para decadência, e ainda não se iniciou a fluência do prazo de prescrição; decorrido o prazo para a interposição do recurso administrativo, sem que ela tenha ocorrido ou decidido o recurso administrativo interposto pelo contribuinte, há a constituição definitiva do crédito tributário, a que alude o art. 174, começando a fluir, daí, o prazo de prescrição da pretensão do Fisco (STF. RE 91.019/SP. Rel. Min. Moreira Alves, jun/79, in RTJ 94/382)*

**"TRIBUTÁRIO - CRÉDITO TRIBUTÁRIO - EXTINÇÃO -  
DECADÊNCIA E PRESCRIÇÃO.**

*- O Código Tributário Nacional estabelece três fases inconfundíveis: a que vai até a notificação do lançamento ao sujeito passivo, em que corre prazo de decadência (art. 173, I e II); a que se estende da notificação do lançamento até a solução do processo administrativo, em que não correm nem prazo de decadência, nem de prescrição, por estar suspensa a exigibilidade do crédito (art. 151, III); a que começa da data da solução final do processo administrativo, quando corre prazo de prescrição da ação judicial da fazenda (art. 174). (STF. RE 95.365/MG, Rel. Min. Décio Miranda, DJ 03/12/81)*

Em suma, com base na jurisprudência da Corte Maior, no âmbito administrativo, a constituição definitiva do crédito tributário se processa em três fases distintas, a saber:

1ª fase: nascido juntamente com a obrigação tributária, dispõe a Fazenda Pública o prazo de cinco anos para constituir o crédito tributário, quinquídio que está sujeito a prazo decadencial, que se finda com a notificação do lançamento ao sujeito passivo;

2ª fase: após o lançamento, inicia-se um intervalo, em que não há nem transcurso de prazo decadencial nem prescricional, até que se confirme a constituição definitiva do crédito, que se dá mediante o decurso do prazo de trinta dias, seja da notificação do lançamento, sem impugnação, ou da decisão administrativa, sem ou que não caiba mais recurso, ou, ainda, da revisão *ex-officio* do lançamento;

3ª fase: confirmado o lançamento, seja por ausência de impugnação, seja por decisão administrativa final, com ou sem revisão de ofício, tem-se o início o prazo prescricional de cinco anos, podendo, nesse período, após a devida inscrição em dívida ativa e extraída a respectiva certidão, ser promovida ação de execução fiscal.

Portanto, somente com a constituição definitiva do crédito tributário, tem-se por iniciado o prazo de prescrição do direito para a propositura da ação de execução fiscal, que terá o seu curso interrompido pelo despacho do juiz que ordenar a citação do executado (art. 174, parágrafo único, I, do CTN).

No âmbito desse processo de execução, quando não localizado o devedor ou quando este localizado não for encontrado bens sobre os quais possa recair a penhora, caracterizada a inércia do exequente, por não praticar os atos processuais que lhe incumbiam, deixando o processo paralisado por lapso temporal superior ao prazo de no máximo um ano contado da data da suspensão do processo, nos termos do § 2º do art. 40 da Lei nº 6.830, de 1980, o juiz ordenará o arquivamento dos autos.

Essa data (do arquivamento) é, ao mesmo tempo, termo final da interrupção do prazo de suspensão do processo de execução e termo de reinício do prazo de 05 (cinco) anos da prescrição intercorrente, previsto no § 4º do art. 40 da Lei nº 6.830, de 1980, acrescido com a redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004.

Dessa forma, fica evidente que, na esfera tributária, a prescrição intercorrente é fenômeno que se efetiva no âmbito do processo de execução fiscal. Portanto, nesta seara, o fenômeno prescricional deve ser analisado sob dúplici perspectiva. A primeira, denominada de prescrição tributária ou prescrição normal, provoca a perda do direito à ação de execução, logo, produzindo efeito jurídico até o momento da propositura da citada ação. Por sua vez, a segunda, a denominada prescrição intercorrente, causa a extinção do referido processo, produzindo efeito jurídico na fase de outorga da tutela jurisdicional executiva, ou seja, na fase de tramitação do processo de execução.

Neste sentido dispõe a Súmula 314 do Superior Tribunal de Justiça (STJ), a seguir reproduzida:

*"Em execução fiscal, não localizados bens penhoráveis, suspende-se o processo por um ano, findo o qual se inicia o prazo da prescrição quinquenal intercorrente".*

Cabe ressaltar que, embora ocorram em momentos distintos, há uma característica comum a ambas as modalidades de prescrição no âmbito do direito tributário, qual seja, são fatos extintivos do crédito tributário, nos termos do art. 156, V, do CTN.

Dessa forma, é forçoso concluir que, no âmbito tributário, o fenômeno da prescrição intercorrente somente ocorrerá no decorrer da tramitação do processo de execução, pois este é a única modalidade processual cuja tutela não é conferida pelo ato final do processo, extinguindo-o, mas prestada no seu curso, como ato intercorrente, mediante uma séria de atos destinados, na maior parte, a expropriação do patrimônio do devedor (o executado).

Sobre tal aspecto, merece ser trazido à baila o excelente magistério de Paulo Cesar Conrado<sup>1</sup> a seguir transcrito:

*"(...) Assim, em nível de executivo, o fim do processo, por não estar à mão do Estado-juiz, depende antes da prévia (intercorrente) conferência da respectiva tutela, para o que duas condições inexoráveis se interpõem: primeiro, a preliminar citação do devedor; segundo, a localização de patrimônio de possível expropriação. Havendo a falta de uma e/ou outra de tais condições, frustrada restará a outorga da tutela executiva (intercorrente), ficando prejudicada, ademais, a produção do ato finalizador do processo (sentença cancelando a satisfação do credor)".*

Assim, havendo inércia do autor do processo de execução de modo que lhe cause a paralisia total, como forma de evitar que o direito de cobrar o crédito tributário, de natureza patrimonial, perdure por tempo indeterminado, tornando-o imprescritível, e desta forma amesquinhando o princípio da segurança jurídica, como medida destinada a promover a paz social, é que se justifica a denominada prescrição intercorrente no âmbito do processo de execução.

Cabe por fim ressaltar que a existência do processo de execução é condição necessária, porém não suficiente, para a extinção do crédito por força da prescrição intercorrente, para tanto, é imprescindível que haja a inércia do exequente durante o quinquênio que se inicia com data em que o juiz da ação profira a ordem de arquivamento do citado processo, nos termos do art. 40 da Lei nº 6.830, de 1980, com a nova redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004.

Logo, é de se concluir que, no presente caso, não houve a mencionada prescrição intercorrente suscitada pela interessada, haja vista que, nos presentes autos, não há sequer a constituição definitiva do crédito.

No caso em tela, se algum fato extintivo houvesse, este estaria relacionado à decadência do direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário concernente às cargas importadas custodiadas pela recorrente, cujo extravio foi constatado por meio de procedimento de conferência final de manifesto em referência. Mas este é outro assunto que será analisado no tópico a seguir.

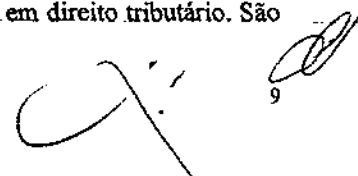
Perante o exposto, rejeito a presente prejudicial de mérito.

**Da decadência do direito de constituir o crédito tributário pelo lançamento.**

Embora não tenha sido alegada pela recorrente, entendo que é indispensável para o deslinde da presente controvérsia, analisar se na presente autuação ocorreu ou não a decadência do direito de constituir o crédito tributário exigido.

---

<sup>1</sup> CONRADO, Paulo Cesar. Execução fiscal em matéria tributária: decretabilidade ex officio da prescrição intercorrente. In: CARVALHO, Aurora-Tomazini de (Organ.). Decadência e prescrição em direito tributário. São Paulo, MP, 2008, p. 174-5.



No âmbito tributário, o que define o termo inicial de contagem do prazo decadencial é a modalidade de lançamento. No caso do lançamento por homologação ou autolancamento, realizado nos termos do art. 150 do CTN, regra geral, o termo *a quo* do referido prazo é a data do fato gerador do respectivo tributo. Em se tratando de lançamento de ofício, regra geral, a data de início de contagem do quinquênio do prazo decadencial é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, conforme estabelecido no inciso I do art. 173 do CTN.

Com base em tais considerações, cabe definir qual a modalidade de lançamento de crédito tributário é realizada nos casos de constituição de crédito tributário decorrente de extravio ou falta de mercadoria, apurado em procedimento de conferência final de manifesto.

Nos termos do § 1º do art. 39 do Decreto-lei nº 37, de 1966, 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.

Em decorrência desse procedimento, caso a autoridade fiscal apure extravio de mercadoria, a indenização à Fazenda Nacional pelos tributos devidos caberá ao depositário responsável pela administração do recinto alfandegado habilitado a operar com carga importada, nos termos do do parágrafo único do art. 60 do Decreto-lei nº 37, de 1966, na hipótese do II, ou do § 3º do art. 2º da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, acrescido pelo art. 80 da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, no caso do IPI.

Logo, por tais característica, a constituição do crédito tributário apurado no âmbito do referido procedimento somente se dará mediante o lançamento de ofício, nos termos do inciso I do art. 149 do CTN.

Na presente autuação, a entrada dos volumes extraviados no armazém alfandegado administrado pela recorrente ocorreu nas seguintes datas: 03/07/1999 e 29/10/1999, logo, a contagem do prazo decadencial se iniciou em 01/01/2000, completando o quinquídio em 31/12/2004. Como o lançamento em apreço foi finalizado em 30/12/2004, com a ciência e entrega de uma via do Auto de Infração de fls. 01/16 a interessada, não se consumou a caducidade do direito de constituir o crédito tributário nele consignado.

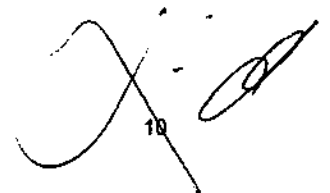
Ante o exposto, reputo superada a presente prejudicial de mérito.

## **DO MÉRITO**

Neste ponto traz a recorrente uma questão de fato, atinente à apreciação do elemento de prova por ela colacionado aos autos, e outras questões de direito relacionadas com retroatividade e inconstitucionalidade das normas aplicadas.

### **Questão de fato: reapreciação das provas carreadas aos autos.**

No presente recurso, reafirma a recorrente que a presente autuação se baseou em meros erros formais, o que contraria o princípio da verdade material, que rege o processo administrativo moderno. Entretanto, caso este colegiado entenda que houve o extravio apontado pela fiscalização, o que admite apenas para argumentar, pede que seja levado em conta, na determinação da base de cálculo, o valor constante da fatura comercial de fl. 65, emitida em nome da Kodak Brasileira Ltda.



10

Não posso concordar com essa alegação, pois, ao contrário do que afirma a recorrente, entendo que as provas colacionadas aos autos pelas autoridades fiscais autuantes comprovam que ingressaram no armazém da recorrente e foram registrados no (i) Termo de Entrada nº 99003073-3, de 03/07/1999, (um) volume com peso de 0,500 Kg, amparado com o documento de carga MAWB 020 6999 7454 HAWB E 10848, e no (ii) Termo de Entrada nº 99005393-8, de 29/10/1992, 05 (cinco) volumes, com peso de 1,000 Kg, acobertado pelo documento de carga MAWB 020 4060 4546 HAWB 443666. Tais documentos foram registrados no Mantra, sem ressalva ou correção em tempo hábil, conforme extratos de fls. 23/24.

Intimada, a apresentar os documento que justificassem o destino dos referidos volumes, por meio da intimação CFM nº 090/2003 (fls. 25/26), em sua resposta (documento de fls 27/28), a interessada limitou-se a informar que o volume de 0,500 Kg, registrado no documento de carga de nº AWB020/69997454, nunca havia chegado em Viracopos. Em relação aos outros 5 (cinco) volumes nada informou.

Diante do exposto, verifico que a interessada não logrou justificar o destino dos referidos volumes. Por outro lado, existe documentos colacionados aos autos, não contestados pela recorrente, que comprovam a entrada dos volumes extraviados no armazém por ela administrado.

Assim, ante a ausência de provas hábeis e idôneas que infirmem os fatos e os elementos probatórios colacionados pelos autuantes, não vejo a divergência apurada como mero erro formal, como alegou a recorrente.

Entendo ainda não ser possível a utilização do valor de GBP\$ 201,00 (duzentos e uma libras esterlinas), consignado na fatura comercial de fl. 65, como base de cálculo do volume de 0,500 Kg, haja vista que não há qualquer vinculação entre a referida fatura e o documento de carga que serviu de base para a operação de transporte do referido volume, ou seja, MAWB 020 6999 7454 HAWB E 10848. Logo, deve ser mantida a base de cálculo apurada pela fiscalização.

#### **Da retroatividade dos Decretos nº 4.543/2002 (RA) e Decreto nº 4.544/2002 (RIPI)**

Alega a recorrente que, no presente caso, é ilegal a cobrança do II e do IPI, pois houve retroatividade na aplicação dos referido Decretos, posto que as operações de importação das referidas cargas extraviadas ocorreram no do ano de 1999, quando ainda não vigiam os citados diplomas legais.

É cediço que do ponto de vista formal (enquanto ato normativo) o decreto regulamentar não inova a ordem jurídica, pois é ato secundário limitado pelo conteúdo da lei. No âmbito tributário, nos termos do art. 212 do CTN, ele tem por finalidade consolidar, em texto único, todos preceitos legais veiculados por lei complementar, lei ordinária, decreto-lei, medida provisória etc, ou seja, pelos atos normativos de caráter primário ou inaugural do direito positivo.

Por ostentarem tais características, o Decreto nº 4.543, de 2002, que dispõe sobre o Regulamento Aduaneiro, e o Decreto nº 4.544, de 2002, que institui Regulamento do



IPI, no que tange aos aspectos essenciais (aspectos material, espacial e temporal do fato gerador e aspectos pessoal e quantitativo da obrigação tributária) da regra geral e abstrata de incidência dos referidos impostos, nada acrescentaram de novo no direito tributário posto. Com efeito, apenas consolidaram num mesmo ato normativo os preceitos legais de caráter primário e esparsos previstos nos diversos diplomas legais que estabelecem os mencionados aspectos da referida norma.

Dessa forma, não procede alegação de que no presente caso houve aplicação retroativa dos mencionados diplomas normativos.

**Da inconstitucionalidade do critério de arbitramento previsto no art. 67 da Lei nº 10.833, de 2003.**

Argumenta a recorrente que o critério de apuração da base de cálculo do II e, por decorrência do IPI, previsto no art. 67 da Lei nº 10.833, de 2003, é inconstitucional, pois viola os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade.

Trata-se de assunto que envolve o controle de constitucionalidade de preceito legal, vigente e eficaz, matéria da competência exclusiva do Poder Judiciária. Logo, por força de disposição legal expressa, é defeso a este colegiado afastar sua aplicação por vício de inconstitucionalidade, salvo as exceções previstas, o que não é o caso dos autos..

Neste sentido dispõe o art. 26-A do Decreto nº 70.235, de 1972, que trata do Processo Administrativo Fiscal (PAF), com a redação dada pelo art. 25 da Lei nº 11.941, de 2009, a seguir reproduzido:

*"Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)*

(...)

*§ 6º O disposto no caput deste artigo não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo: (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)*

*I – que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal; (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)*

*II – que fundamente crédito tributário objeto de: (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)*

*a) dispensa legal de constituição ou de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, na forma dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002; (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)*

*b) súmula da Advocacia-Geral da União, na forma do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993; ou (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)*

*c) pareceres do Advogado-Geral da União aprovados pelo Presidente da República, na forma do art. 40 da Lei*

*Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)”.  
\_\_\_\_\_*

O referido preceito legal foi reproduzida no art. 62 do atual regimento interno do CARF, portanto, vincula os julgadores deste Colegiado.

Ademais, cabe ressaltar que, antes da vigência do citado comando legal, tal vedação já fazia parte de súmulas editadas pelos extintos Primeiro, Segundo e Terceiro Conselhos de Contribuintes.

Assim, por faltar competência a este julgador para se pronunciar sobre a constitucionalidade do enunciado normativo veiculado pelo art. 67 da Lei nº 10.833, de 2003, que continuará válido e vigente, enquanto não advir ao mundo jurídico a decisão definitiva plenária do STF, ou a dispensa legal de constituição do crédito tributário; ou o ato declaratório da PGFN, ou a súmula e parecer da AGU, previstos no referido art. 26-A do PAF.

Por conseguinte, como no caso em tela foram preenchidos os requisitos para sua aplicação, não vejo como ser afastada a sua incidência.

**Da natureza jurídica da norma veiculada pelo o art. 67 da Lei nº 10.833, de 2003.**

Assiste razão a recorrente. A norma veiculada pelo referido comando legal não introduz novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliando os poderes de investigação das autoridades administrativas, conforme previsto no § 1º do art. 144 do CTN. Ela instituiu novas alíquota e base de cálculo para fins de apuração do II e, por decorrência do IPI, nas hipóteses de impossibilidade de identificação da mercadoria importada, em razão de seu extravio e diante de descrição genérica nos documentos comerciais e de transporte disponíveis, como se deu no caso em tela.

Em tratando de norma de caráter material, instituidora de novo aspecto quantitativo para a norma geral e abstrata de incidência dos referidos impostos, por força do princípio da irretroatividade, inserto no art. 150, III, “a”, da CF/88, ela não pode retroagir para alcançar fatos geradores pretéritos anteriores a sua vigência, que se deu em 31/10/2003, data da publicação da Medida Provisória nº 135, de 30 de outubro de 2003, convertida na precitada Lei nº 10.833, de 2003, que, por meio dos arts. 51 e 64 introduziu, originariamente, no direito positivo brasileiro o novel enunciado normativo.

Cabe esclarecer ainda que, em relação ao IPI, o art. 80 da referida MP nº 135, de 2003, acrescentou o § 3º ao art. 2º da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, instituindo o desembaraço presumido de mercadoria importada extraviada como fato gerador do IPI, com os seguintes dizeres:

*“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". (Incluído pela Lei nº 10.833, de 29 12 2003)*

Antes do advento do art. 80 da Lei nº 10.833, de 2003, na hipótese de mercadoria importada extraviada, a previsão de fato gerador ficto (entrada presumida), só existia para fins de cobrança do II. Refiro-me ao disposto no § 2º do art. 1º do Decreto-lei nº 37, de 1966, renumerado pelo Decreto-lei nº 2.472, de 1988, a seguir transcrito:

*"Art.1º - O Imposto sobre a Importação incide sobre mercadoria estrangeira e tem como fato gerador sua entrada no Território Nacional. (Redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 01/09/1988)*

(...)

*§ 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". (Parágrafo único renumerado para § 2º pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 01/09/1988)*

Diante do novel contexto normativo, tem-se, portanto, dois momentos distintos, no que tange à incidência do comando estabelecido no art. 67 da Lei nº 10.833, de 2003, que estabeleceu novas de base cálculo e alíquotas para fins de apuração do II e do IPI.

#### **Mercadoria extraviada: data de ocorrência do fato gerador do II.**

No que tange ao II, há regramento próprio que define o aspecto temporal do fato gerador, especificamente, a data de sua ocorrência. Neste sentido, dispõe o art. 23 do Decreto-lei nº 37, de 1966, a seguir reproduzido:

*"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.*

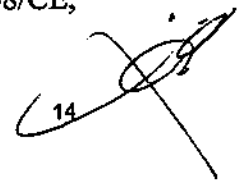
*Parágrafo único. No caso do parágrafo único do artigo 1º, a mercadoria ficará sujeita aos tributos vigorantes na data em que autoridade aduaneira apurar a falta ou dela tiver conhecimento".*

Cabe mencionar que, o referido dispositivo legal, é compatível com o comando estabelecido no art. 19 do CTN, conforme assentado pela jurisprudência do extinto TRF no julgamento do Incidente de Uniformização de Jurisprudência na Ação de Mandado de Segurança (MAS) Nº 79.570/SP, ocorrido no ano de 1978, e que deu origem a Súmula nº 4, *verbis*:

*"É compatível com o artigo 19 do Código Tributário Nacional a disposição do artigo 23 do Decreto-Lei nº 37, de 18.11.1966".*

No mesmo entendimento tem trilhado o Colendo STF, conforme ilustra a ementa do Acórdão proferido no julgamento do Recurso Extraordinário (RE) nº 225.602-8/CE, da relatoria do Min. Carlos Veloso, a seguir transcrita:

14



**“CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMPORTAÇÃO: ALÍQUOTAS: MAJORAÇÃO POR ATO DO EXECUTIVO. MOTIVAÇÃO. ATO. IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO: FATO GERADOR C.F., art. 150, III, a e art. 153, § 1º.**

*I. - Imposto de importação: alteração das alíquotas, por ato do Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei: C.F., art. 153, § 1º. A lei de condições e de limites é lei ordinária, dado que a lei complementar somente será exigida se a Constituição, expressamente, assim determinar. No ponto, a Constituição excepcionou a regra inscrita no art. 146, II.*

*II. - A motivação do decreto que alterou as alíquotas encontra-se no procedimento administrativo de sua formação, mesmo porque os motivos do decreto não vêm nele próprio.*

*III. - Fato gerador do imposto de importação: a entrada do produto estrangeiro no território nacional (CTN, art. 19). Compatibilidade do art. 23 do D.L. 37/66 com o art. 19 do CTN. Súmula 4 do antigo T.F.R.*

*IV. - O que a Constituição exige, no art. 150, III, a, é que a lei que institua ou que majore tributos seja anterior ao fato gerador. No caso, o decreto que alterou as alíquotas é anterior ao fato gerador do imposto de importação.*

*V. - R.E. conhecido e provido”. Grifos não originais (STF, Plenário, RE 225.602-8, rel. Min. Carlos Veloso, DJ 06.abr.2001, p. 101).*

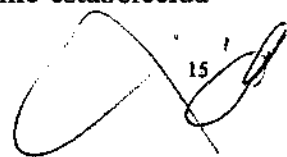
Ressalto ainda que o preceito legal que se aplica ao caso vertente, é o transcrito parágrafo único do art. 23 do Decreto-lei nº 37, de 1966, que remete a situação prevista no parágrafo único do art. 1º do citado diploma legal, o qual, conforme já mencionado, foi renumerado para o § 2º do mesmo artigo, pelo Decreto-lei nº 2.472, de 1988.

Diante do exposto, no presente procedimento fiscal, para fins de exigência do II, o fato gerador ocorreu em 30 de dezembro de 2004, data da conclusão do presente procedimento fiscal, quando já estava vigente e eficaz o critério de apuração da base de cálculo do II, estabelecido no art. 67 da Lei nº 10.833, de 2003. Logo, não procede a alegação da recorrente de que, no concernente a este imposto, houve retroatividade na aplicação do mencionado preceito legal.

**Mercadoria extraviada: data de ocorrência do fato gerador do IPI.**

Diversamente, o mesmo não pode ser dito em relação ao IPI, haja vista que inexistente preceito legal fixando a data em que se considera ocorrido o desembaraço aduaneiro ficto ou presumido, nos termos do § 3º ao art. 2º da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, acrescido pelo art. 80 da Lei nº 10.833, de 2003.

Entretanto, a partir de uma análise sistemática da legislação que rege a matéria, entendo que a data do desembaraço aduaneiro presumido do IPI vinculado a importação é a data de apuração do extravio da mercadoria importada, conforme estabelecida



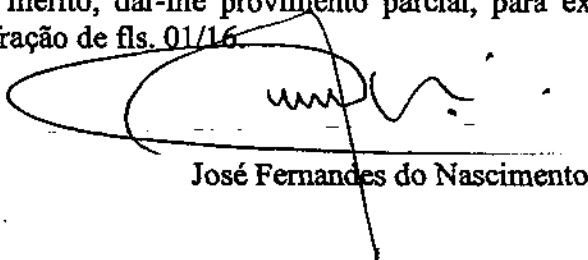
para o II, haja vista que a apuração de base de cálculo IPI vinculado prescinde da apuração prévia da base de cálculo e do valor do II, que a integra.

Entretanto, tal regramento, não pode ser aplicado no presente caso, pois a norma que instituiu a cobrança do IPI sobre o desembaraço aduaneiro presumido somente entrou vigor em 31/10/2003, data da publicação da Medida Provisória nº 135, de 2003, convertida na precitada Lei nº 10.833, de 2003.

Dessa forma, concluo pela inexistência do fato gerador do IPI no caso em tela, pois as referidas mercadorias extraviadas ingressaram no recinto alfandegado da recorrente no segundo semestre de 1999, quando ainda não existia no ordenamento jurídico brasileiro a norma jurídica que introduziu, em caráter originário, a previsão de incidência do IPI sobre o denominado desembaraço aduaneiro presumido.

Por conseguinte, em consonância com o princípio da irretroatividade da lei tributária, previsto no art. 150, III, "a", da CF/88, na presente autuação, concluo pela impossibilidade de aplicação retroativa da norma veiculada no preceito legal inserto no art. 80 da Lei nº 10.833, de 2003, que acrescentou o § 3º ao art. 2º da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, às mercadorias estrangeiras entradas no Território Nacional antes de sua vigência, o que ocorreu em 31/10/2003, conforme exposto precedentemente.

Em face de todo o exposto, voto no sentido de conhecer o presente recurso e, no mérito, dar-lhe provimento parcial, para excluir a cobrança do IPI lançado no Auto de Infração de fls. 01/16.



Handwritten signature of José Fernandes do Nascimento, consisting of a stylized, cursive script.

José Fernandes do Nascimento