

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

Processo nº 11050.000234/2006-81
Recurso nº 416.531 Voluntário
Acórdão nº 3102-00.696 – 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 01 de julho de 2010
Matéria Imposto sobre a Importação
Recorrente FERTIMPORT S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Data do fato gerador: 26/01/2006

NOTIFICAÇÃO DE LANÇAMENTO. FATO JURÍDICO TRIBUTÁRIO. ÔNUS DA PROVA DA AUTORIDADE LANÇADORA. AUSÊNCIA DE PROVA. VÍCIO FORMAL INSANÁVEL. NULIDADE.

Por força dos princípios tributários da estrita legalidade e da tipicidade, a autoridade fiscal lançadora tem o dever de provar, nos autos do processo administrativo fiscal, o fato jurídico tributário que motivou a formalização da exigência do crédito tributário.

O documento que formaliza a exigência do crédito tributário deve estar alicerçado em robustos elementos de prova que, necessariamente, deverão ser acostados aos autos do processo administrativo fiscal.

É nulo, por vício formal insanável, a Notificação de Lançamento lastreada em meras afirmações ou presunções da autoridade fiscal, desacompanhada dos indispensáveis elementos de prova destinados à comprovação do fato jurídico tributário nela direta ou indiretamente relatado (art. 9º do PAF).

DECISÃO PRELIMINAR. INCOMPATIBILIDADE COM A QUESTÃO DE MÉRITO. APRECIÇÃO DO MÉRITO. IMPOSSIBILIDADE.

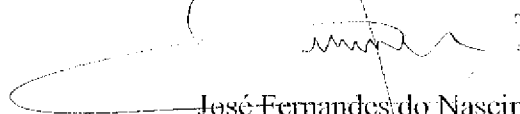
Não será analisada a questão de mérito do recurso, se incompatível seu julgamento com a decisão proferida em relação à questão preliminar (art. 28 do PAF).

Processo Anulado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em anular o processo a partir da notificação de lançamento, inclusive.


Luis Marcelo Guerra de Castro - Presidente


José Fernandes do Nascimento - Relator

EDITADO EM: 20/06/2010

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Luis Marcelo Guerra de Castro, José Fernandes do Nascimento, Paulo Sérgio Celani (Suplente), Nanci Gama, Beatriz Veríssimo de Sena e Elias Fernandes Eufrásio (Suplente).

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pela interessada, visando a reforma do Acórdão nº 07-16.442 (fls. 35/38), proferido pelos membros da 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento de Florianópolis/SC (DRJ-Florianópolis/SC), que por unanimidade de votos, consideraram procedente o presente lançamento, mantendo o crédito tributário exigido por meio da Notificação de Lançamento de fls. 01/02.

De acordo com o Relatório de fls. 03/06, informou a autoridade fiscal que, em procedimento de Conferência Final de Manifesto nº 158 do Navio Stokmarnes, atracado no Porto de Rio Grande, em 29 de fevereiro de 2004, constatou a falta dos seguintes produtos:

- a) 21.774 Kg do produto "Fosfato Monoamonico Standard 11/54", equivalente a 2,19%;
- b) 108.915 Kg do produto "Fosfato Monoamonico em Pó 11/56", equivalente a 2,19%; e
- c) 257.244 Kg do produto "Fosfato Monoamonico Granulado 11/54", equivalente a 1,66%.

Em consequência, propôs a formalização do lançamento do Imposto sobre a Importação (II) incidente sobre as quantidades dos produtos excedentes ao percentual de tolerância de 1% (um por cento), nos termos dos §§ 2º, II, e 3º do art. 72 do Decreto nº 4.543, de 26 de dezembro de 2002, que dispõe sobre o Regulamento Aduaneiro de 2002 (RA/2002), o que foi providenciado, por intermédio da Notificação de Lançamento de fls. 01/02.

Regularmente intimada, a interessada apresentou a Impugnação de fls. 09/21, em que, em síntese, conforme excerto do relatório integrante do Acórdão recorrido, alegou o seguinte, *in verbis*:

Protesta pela nulidade do lançamento (i) por entender que a notificação em referência não anexou o respectivo termo de vistoria, conforme determina o artigo 702 do Decreto nº 4.543/2002 e (ii) ilegitimidade de parte do Agente Marítimo.

Que se trata de mercadoria a granel, suscetível de perda ou acréscimos naturais face à sua própria natureza e a forma das operações de carga e descarga inerentes ao tipo de mercadoria, enquadrando-se na hipótese isentiva de responsabilidade do transportador marítimo, qual seja o vício próprio da mercadoria (arts. 617 e 711 do Código Comercial Brasileiro).

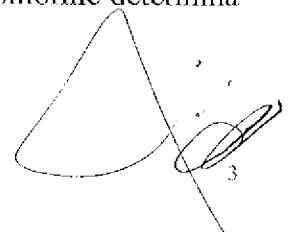
Que a falta alegada encontra-se albergada pelo limite de perda natural de 5% que é admitido pela lei para eximir a multa. Assim, se a quebra de até 5% é admitida pelas autoridades fiscais como natural a fim de eximir a incidência da multa, este mesmo raciocínio deve ser utilizado como forma de afastar a cobrança do imposto, eis que o fato gerador é o mesmo.

Após a referida impugnação, sobreveio o citado Acórdão, em que os membros da Turma julgadora, por unanimidade de votos:

- 1) rejeitaram as preliminares de nulidade da Notificação de Lançamento litigada, por ausência de vistoria e de ilegitimidade passiva, respectivamente, com base nos seguintes argumentos: a) não havia necessidade de realização de vistoria aduaneira, pois se tratava de procedimento de conferência final de manifesto; b) o agente marítimo (condição da interessada), por ser o representante do transportador estrangeiro no País, é o responsável solidário com este, com relação a eventual exigência de tributos e penalidades decorrentes da prática de infração à legislação aduaneira; e c) o fato de o importador ter efetuado o recolhimento integral dos tributos, por ocasião do registro da importação em causa, não exime a atuada do pagamento do imposto incidente sobre o apontado extravio de mercadoria.
- 2) no mérito, consideraram procedente o lançamento, mantendo o crédito tributário exigido, com o argumento de que, nos termos do inciso II do § 2º do art. 72 do RA/2002, a franquia legal prevista para exonerar do II o responsável por falta de mercadoria transportada a granel é de 1% (um por cento).

Em 18/06/2009, por via postal (fl. 41), a interessada foi cientificada do citado Acórdão. Inconformada, em 03/07/2009, apresentou o Recurso Voluntário de fls. 42/55, em que reafirmou as razões de defesa aduzidas na peça impugnatória. Além das razões de defesa transcritas do relatório integrante do Acórdão recorrido, a interessada, em síntese, alegou ainda:

- a) nulidade do lançamento, pelo fato de não ter havido a conferência global do manifesto de carga, haja vista que ocorrera descarga nos portos de Itaquí e de Rio Grande. Em relação a este ponto, requereu que fosse convertido o julgamento em diligência, a fim de que fossem oficiadas as Repartições Fiscais competentes, para apresentarem todas as informações complementares relativas as descargas ocorridas no porto de Itaquí, apurando-se os números finais desta viagem, conforme determina o texto legal (art. 590 do RA/2002); e



- b) o despacho aduaneiro das mercadorias foi realizado na modalidade de despacho antecipado e o II recolhido em sua totalidade pelo importador, na data de registro da DI, com base no total de mercadoria manifestada.

No final, requereu que fosse dado provimento ao presente Recurso, para o fim de cancelar o lançamento tributário em análise, posto que eivado de vícios formais e materiais, declarando-se a sua insubsistência e a decretação de sua nulidade.

Em cumprimento ao despacho de fl. 60 (última numerada), os presentes autos foram enviados a este e. Conselho. Na sessão de 04/02/2010, em cumprimento ao disposto no art. 49 do Anexo II do Regimento Interno deste Conselho, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22 de junho de 2009, foram distribuídos, mediante sorteio, para este Conselheiro.

Voto

Conselheiro José Fernandes do Nascimento - Relator

O presente Recurso é tempestivo, preenche os demais requisitos de admissibilidade e trata de matéria da competência deste Colegiado, portanto, dele tomo conhecimento.

I- DAS PRELIMINARES

Nos termos do art. 684 do Decreto nº 4.543, de 26 de dezembro de 2002, que dispõe sobre o Regulamento Aduaneiro de 2002 (RA/2002), vigente no momento da ocorrência dos fatos objeto do presente procedimento fiscal, a determinação e a exigência dos créditos tributários decorrentes de infração às normas veiculadas pelo referido Regulamento serão apuradas mediante processo administrativo fiscal, na forma do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, com as alterações posteriores.

Por sua vez, o *caput* do art. 9º do PAF prevê a formalização do lançamento do crédito tributário mediante dois documentos distintos: o **auto de infração** e a **notificação de lançamento**, cujos requisitos obrigatórios de um e do outro estão fixados, respectivamente, nos arts. 10 e 11 do PAF, a seguir transcritos:

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterá obrigatoriamente:

I - a qualificação do autuado,

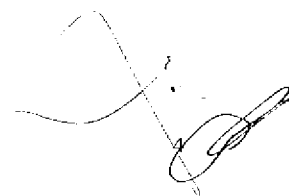
II - o local, a data e a hora da lavratura,

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.



Art. 11. A notificação de lançamento será expedida pelo órgão que administra o tributo e conterá obrigatoriamente:

I - a qualificação do notificado;

II - o valor do crédito tributário e o prazo para recolhimento ou impugnação;

III - a disposição legal infringida, se for o caso;

IV - a assinatura do chefe do órgão expedidor ou de outro servidor autorizado e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula

Parágrafo único. Prescinde de assinatura a notificação de lançamento emitida por processo eletrônico

De acordo com os transcritos preceitos legais, verifica-se que tanto o auto de infração quanto a notificação de lançamento exige a presença de pressupostos e elementos necessários para sua edição regular. Porém, do ponto de vista do conteúdo, há de ser ressaltada uma diferença marcante entre ambos os documentos, refiro-me ao **requisito da motivação ou descrição do fato jurídico ou do ilícito tributário**, que não é exigido, explicitamente, na composição da notificação de lançamento.

Cabe destacar que esse entendimento está em consonância com a doutrina de Furico Marcos Diniz de Santi¹, para quem:

A motivação é expressa quando verbalizada no texto do veículo introdutor e implícita, quando num ato administrativo vinculado, possa ser construída a partir do conteúdo do ato em contexto semântico-pragmático com o ato-fato que orientou sua produção.

No mais, excluídas algumas especificidades quanto ao agente emissor e a forma de expedição, tem-se que ambos os documentos são peças portadoras de dois atos administrativos de conteúdo diversos: a) um relativo à constituição do crédito tributário (o ato de lançamento); e b) o outro referente à imposição de penalidade pecuniária (o ato de aplicação de penalidade).

Há, contudo, um requisito que é obrigatório para os dois documentos. A obrigatoriedade de estarem instruídos “com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito”, conforme exige o *caput* do art. 9º do PAF, a seguir transcrito:

Art. 9º A exigência do crédito tributário e a aplicação de penalidade isolada serão formalizados em autos de infração ou notificações de lançamento, distintos para cada tributo ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

¹ SANTI, Furico Marcos Diniz de. Decadência e prescrição no direito tributário. 2. ed. Max Limonad: São Paulo, 2001, p. 109.

(...) (grifos não originais)

Embora a formalização da notificação de lançamento prescindida da descrição dos fatos (motivação), precisa ser provado o fato jurídico ou o ilícito tributário nela, direta ou indiretamente, descrito ou deduzido a partir da descrição abstrata veiculada pelo comando legal infringido (o enquadramento legal). Em outras palavras, sem a prova do evento ocorrido no mundo real inexistente fato jurídico ou ilícito tributário e, por conseguinte, a relação jurídica tributária. Neste sentido, cabe trazer à baila a doutrina de Fabiana Del Padre Tomé², para quem:

Um evento só passa a ser fato jurídico, susceptível de ser tomado como pressuposto (motivo) do ato administrativo de lançamento ou de aplicação de penalidade tributária, se houver provas de sua ocorrência, constituídas segundo as regras prescritas pelo sistema do direito

A prova como meio imprescindível para a formalização do ato administrativo de lançamento tributário é ressaltado no excerto a seguir transcrito, extraído da obra de Eurico Marcos Diniz de Santi³: “O direito não incide sobre fatos, incide sobre a prova dos fatos, ou dizendo de outra forma: o fato jurídico é fato juridicamente provado”.

Compulsando os presentes autos, verifica-se que não há provas que confirmem os fatos jurídicos tributários objeto do presente procedimento fiscal.

Com efeito, por se tratar de procedimento de conferência final de manifesto, destinado a apurar o extravio ou acréscimo de mercadoria entrada no território nacional, mediante o confronto do manifesto com os registros de descarga, no meu entendimento, esses dois documentos eram imprescindíveis para fins instrução da referida Notificação de Lançamento, haja vista que sem eles não há como confirmar os fatos que foram narrados no Relatório Fiscal de fls. 03/06.

Ademais, tratando-se de mercadoria transportada a granel, por via marítima, a ausência do manifesto ou dos manifestos da viagem do navio, torna impossível saber se toda a mercadoria foi descarregada no Porto de Rio Grande, como afirmou a autoridade fiscal, com base apenas no fato de a Agência Marítima não lhe ter apresentado a informação sobre os outros portos visitados no País pelo navio, nem se manifestado acerca das diferenças apuradas nas quantidades de mercadoria faltantes, conforme consignado no Relatório Fiscal de fls. 03/06.

Por outro lado, asseverou a recorrente que, em relação a citada viagem, parte da carga foi descarregada no Porto de Itaquí.

Com quem está a verdade? É impossível saber, sem analisar os documentos citados.

A confirmação dessa informação, ao meu sentir, é de vital importância, para fins de definição da forma de realização do presente procedimento de conferência final do manifesto, posto que se realizada a descarga em mais um porto, o dito procedimento deveria ser realizado de forma global, levando em conta todas as descargas ocorridas nos portos brasileiros, conforme determina o art. 590 do RA/2002, a seguir transcrito:

² TOMÉ, Fabiana Del Padre. A prova no direito tributário. São Paulo: Noeses, 2008, p. 293

³ SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Decadência e prescrição no direito tributário. 2. ed. Max Limonad: São Paulo, 2001, p. 45.

Art. 590 No caso de mercadoria a granel transportada por via marítima, em viagem única, e destinada a mais de um porto no País, a conferência final de manifesto deverá ser realizada na unidade da Secretaria da Receita Federal com jurisdição sobre o último porto de descarga, considerando-se todas as descargas efetuadas (grifos não originais).

Em determinados trechos do citado Relatório, embora a autoridade fiscal tenha feito referência aos documentos em que se baseara para apurar as diferenças das quantidades de mercadorias extraviadas, não teve a diligência de colacioná-los aos autos, o que constitui uma afronta ao disposto no art. 9º do PAF, anteriormente analisado. Aliás, no que tange à instrução processual, cabe consignar que nenhum elemento de prova foi acostado aos autos pela fiscalização.

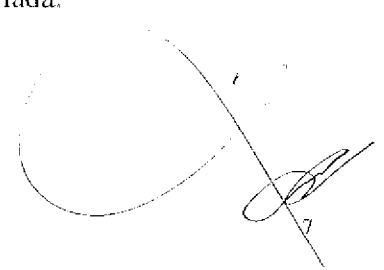
É cediço que, no âmbito do processo administrativo fiscal, o fato jurídico tributário precisa ser provado pela autoridade lançadora, com base em elementos robustos de provas, e não simplesmente afirmado ou presumido (presunção simples ou *hominis*), como no procedimento fiscal em tela.

De fato, apesar da presunção de legitimidade que goza os atos administrativos (presunção *juris tantum* de validade), os agentes da Administração Pública tem o dever de comprovar a ocorrência do fato jurídico, bem como as circunstâncias em que este se verificou, especialmente, os atos de lançamento ou de aplicação de penalidade, posto que, além de se subordinarem aos princípios administrativos gerais, são regidos pelos princípios tributários específicos da estrita legalidade e da tipicidade, insculpidos no inciso I do art. 150 da CF/88.

Não é demais lembrar que no procedimento fiscal, informado pelos princípios do contraditório e da ampla defesa, deve haver equilíbrio na repartição do ônus probatório. Assim, embora a fase execução do procedimento fiscal, seja regida pelo princípio inquisitivo, podendo ser conduzida unilateralmente pela autoridade fiscal lançadora, documento que formaliza o resultado deste procedimento (o ato de lançamento tributário) deverá ser instruído com todos os meios de provas adequados, nos termos do direito aplicável, sob pena de, em assim não procedendo, restar comprometida a possibilidade concreta (e constitucionalmente assegurada no inciso IV do artigo 5.º da Constituição Federal) de o sujeito passivo, na fase litigiosa do procedimento fiscal, contraditar os argumentos e os elementos de provas utilizados pelo Fisco para embasar o ato de lançamento, veiculado por meio de auto de infração ou notificação de lançamento.

Dessa forma, por expressa previsão legal, é nulo, por vício formal insanável, a notificação de lançamento que formaliza a exigência de crédito tributário, se estiver lastreado em meras afirmações ou presunções simples, desprovida da indispensável prova documental.

Por tudo isso, entendo que a presente Notificação de Lançamento não se reveste das características do documento destinado a formalizar a exigência do crédito tributário, previsto no art. 11 do PAF, haja vista que não foi instruída com todos elementos de prova indispensáveis à comprovação da diferença de mercadoria extraviada.

A handwritten signature in black ink is written over a large, faint circular stamp. The signature is stylized and appears to be a single continuous stroke. The circular stamp is very light and mostly illegible, but it seems to contain some text around the perimeter.

Assim, evidenciada a falta de provas, com supedâneo no art. 53⁴ da Lei nº 9.784, de 1999, entendo que a presente Notificação de Lançamento não atende aos requisitos estabelecidos no art. 9º do PAF, por conseguinte, propugno pela sua anulação por vício formal insuperável.

Ad argumentandum, ainda que assim não fosse, melhor sorte não teria o presente lançamento, haja vista que a presente Notificação de Lançamento (fls. 01/02) foi expedida com fundamento no art. 702 do RA/2002, que dispõe sobre o procedimento de vistoria aduaneira, nos seguintes termos:

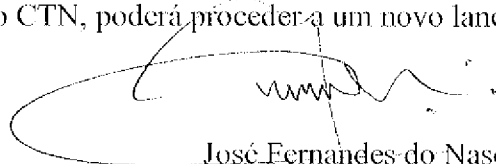
Art. 702 A formalização da exigência do crédito tributário decorrente de vistoria aduaneira será feita por meio de notificação de lançamento instruída com o termo de vistoria referido no § 1º do art. 581. (Redação dada pelo Decreto nº 4.765, de 24.6.2003) (grifos não originais)

No meu entendimento, a constituição do crédito tributário decorrente do procedimento de conferência final de manifesto, por falta de previsão legal, deve ser formalizada por meio de auto de infração, contendo todos os requisitos do art. 10 do PAF.

Dessarte, por incompatibilidade lógica da presente solução dada a questão preliminar, com respaldo no art. 28 do PAF, deixo de adentrar nas razões de mérito do presente recurso.

II - DA CONCLUSÃO.

Por todo o exposto, ACAIO A PRELIMINAR suscitada no presente Recurso, para declarar a nulidade, por vício formal, da Notificação de Lançamento de fls. 01/02, esclarecendo que a autoridade fiscal, querendo, no prazo fixado no inciso II do art. 173 do CTN, poderá proceder a um novo lançamento.



José Fernandes do Nascimento

⁴ "Art. 53. A Administração deve anular seus próprios atos, quando eivados de vício de legalidade, e pode revogá-los por motivo de conveniência ou oportunidade, respeitados os direitos adquiridos"