



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	11128.001842/2010-49
ACÓRDÃO	3003-002.723 – 3ª SEÇÃO/3ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	06 de março de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	TRANSBRASA TRANSITARIA BRASILEIRA LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Obrigações Acessórias

Ano-calendário: 2007

LIMITES DO LITÍGIO. MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. NÃO CONHECIMENTO.

Nos termos dos arts. 14 a 17 do Decreto nº 70.235/72, a fase contenciosa do processo administrativo fiscal somente se instaura em face de impugnação ou manifestação de inconformidade que tragam, de maneira expressa, as matérias contestadas, explicitando os fundamentos de fato e de direito, de maneira que os argumentos submetidos à primeira instância é que determinarão os limites da lide. O efeito devolutivo do recurso somente pode dizer respeito àquilo que foi decidido pela instância *a quo*. Se o colegiado *a quo*, por ausência de efetiva impugnação, não apreciou a matéria, não há que se falar em reforma do julgamento. A competência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, *ex vi* do art. 25 do Decreto nº 70.235/72, restringe-se ao julgamento de "recursos de ofício e voluntários de decisão de primeira instância, bem como recursos de natureza especial", de modo que matéria não impugnada ou não recorrida escapa à competência deste órgão.

PROCESSO DE NATUREZA TRIBUTÁRIA. PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE. AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL.

Nos termos da Súmula Vinculante CARF nº 11, não se aplica a prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal, o qual é regido pelo Decreto nº 70.235/72, e não pela Lei nº 9.873/1999.

NULIDADE DA DECISÃO ADMINISTRATIVA. IMPROCEDÊNCIA.

Não há que se cogitar em nulidade da decisão administrativa: (i) quando o ato preenche os requisitos legais, apresentado clara fundamentação, motivação e caracterização dos fatos; (ii) quando inexistente qualquer indício de violação às determinações contidas no art. 59 do Decreto 70.235/1972;

(iii) quando, no curso do processo administrativo, há plenas condições do exercício do contraditório e do direito de defesa, com a compreensão plena, por parte do sujeito passivo, dos fundamentos fáticos e normativos da autuação; (iv) quando a decisão aprecia todos os pontos essenciais da contestação.

PEDIDO DE DILIGÊNCIA OU PERÍCIA. DESNECESSIDADE. INDEFERIMENTO.

Descabe a realização de diligência ou perícia relativamente à matéria cuja prova deveria ter sido apresentada já em impugnação. Procedimentos de diligência e perícia não se afiguram como remédio processual destinado a suprir injustificada omissão probatória daquele sobre o qual recai o ônus da prova.

EXTRAVIO DA MERCADORIA APÓS PERDIMENTO A FAVOR DA UNIÃO. LANÇAMENTO DOS TRIBUTOS DEVIDOS NA IMPORTAÇÃO. CABIMENTO.

Diante da concretização de uma das hipóteses de cabimento da multa substitutiva ao perdimento (art.23 - §3º, do Decreto-Lei nº 1.455/76), quando a decisão pelo perdimento da mercadoria a favor da União já tenha sido proferida pela autoridade competente, é cabível o lançamento do Imposto de Importação, do IPI - vinculado, do PIS/PASEP Importação e da COFINS Importação, se o "extravio" ocorreu antes da destinação da mercadoria e não houve recolhimento de tais tributos quando do registro da DI, muito menos restituição/compensação desses valores.

PENA DE PERDIMENTO. MERCADORIA EXTRAVIADA NO RECINTO DO DEPOSITÁRIO. MULTA SUBSTITUTIVA.

É cabível o lançamento da multa substitutiva ao perdimento (art.23, §3º, do Decreto-Lei nº 1.455/76) na hipótese de mercadoria já "declarada perdida a favor da União", por decisão do Chefe da unidade local da RFB, em processo regular, mas que, antes de sua destinação, a autoridade fiscal constata o "extravio" da mercadoria, quando ainda estava na custódia do depositário.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Voluntário, apenas no que tange às preliminares de prescrição e nulidade do processo e ao mérito, para negar-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

Vinicius Guimaraes – Relator

Assinado Digitalmente

Regis Xavier Holanda – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Vinicius Guimaraes, Alexandre Freitas Costa, Denise Madalena Green, Regis Xavier Holanda (Presidente).

RELATÓRIO

Por bem descrever os fatos, reproduzo, a seguir, o relatório da decisão recorrida:

Trata-se de auto de infração (fls.04 a 46), protocolado em 24/03/2010, na ALF - Porto de Santos/SP, notificado ao interessado em 09/04/2010 (fls.125), para constituição de valores devidos em razão do extravio de mercadoria estrangeira sob a guarda de depositário, com declaração de aplicação da pena de perdimento, no valor total igual a R\$ 132.709,05, assim discriminado:

Tabela 1

	PRINCIPAL	JUROS DE MORA	MULTA DE OFÍCIO
Imposto de Importação	12.107,56	3.265,40	9.080,67
IPI - vinculado	11.408,42	3.076,85	8.556,31
PIS/PASEP Importação	1.585,30	427,55	1.188,97
COFINS Importação	7.301,99	1.969,34	5.476,49
Multa substitutiva ao perdimento	67.264,20		

TOTAL: **132.709,05**

Segundo relato da fiscalização (fls.07 a 12), a empresa Nova Global Importação e Exportação Ltda (06.000.473/0001-75) teve mercadorias estrangeiras apreendidas (fls.47 a 54), em **29/08/2005**, cujo auto de infração foi protocolado sob o número 11128.005312/2005-11, tendo sido proferida *decisão administrativa que entendeu pelo perdimento das mercadorias* (fls.12, segundo parágrafo do tópico "análise final").

Entretanto, a empresa TRANSBRASA, que atuou como **depositária** dos bens e contribuinte no p.p., teria informado (fls.55) o **extravio** de parte das mercadorias **antes de sua destinação** pela RFB, com ingresso dessas no território aduaneiro, em **31/07/2007**.

A depositária - TRANSBRASA - apresentou algumas manifestações em que demandava "recontagem" das mercadorias, tendo afirmado, ao final, que o suposto extravio não teria acontecido.

Tais pleitos foram analisados pela unidade preparadora, tendo sido negados os pedidos de recontagem, haja vista que o depositário teria recebido a mercadoria em sua totalidade, não tendo registrado, quando do recebimento, quaisquer divergências.

O depositário foi intimado (fls.10, último parágrafo antes do tópico "legislação correlata"; fls.85) a apresentar/restituir as mercadorias extraviadas ou, se isso não fosse possível, que fosse recolhido o crédito tributário correspondente.

Diante do silêncio do interessado, lavrou-se o auto de infração constante do presente processo fiscal.

Em **30/04/2010**, o interessado apresentou sua impugnação (fls.138/139), por meio de seu sócio-gerente, tendo alegado, em síntese:

a) que as mercadorias supostamente faltantes estariam à disposição da RFB, o que não justificaria o lançamento.

É o relatório.

Apreciando a impugnação, a 1ª Turma da DRJ em Florianópolis negou provimento ao pleito, conforme ementa a seguir transcrita:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Data do fato gerador: 31/07/2007

ALTERAÇÃO DA NATUREZA JURÍDICA DA MERCADORIA. PERDIMENTO ADUANEIRO.

Segundo interpretação da PGFN, com a declaração de aplicação da pena de perdimento da mercadoria, há incorporação do bem ao patrimônio jurídico da União (PARECER PGFN/CRJ/Nº 1066/2011, itens "4" e "7"), ou seja, o perdimento "converte o bem particular em bem público" (Nota PGFN CDA nº 467/2017, no seu item "3", referenciando o Parecer PGFN/PRFN3/DICAJ nº 1011/2016).

EXTRAVIO DA MERCADORIA APÓS PERDIMENTO A FAVOR DA UNIÃO. LANÇAMENTO DOS TRIBUTOS DEVIDOS NA IMPORTAÇÃO. CABIMENTO.

Diante da concretização de uma das hipóteses de cabimento da multa substitutiva ao perdimento (art.23 - §3º, do Decreto-Lei nº 1.455/76), quando a decisão pelo perdimento da mercadoria a favor da União já tenha sido proferida pela autoridade competente, é cabível o lançamento do Imposto de Importação, do IPI - vinculado, do PIS/PASEP Importação e da COFINS Importação, se o "extravio" ocorreu antes da destinação da mercadoria e não houve recolhimento de tais tributos quando do registro da DI, muito menos restituição/compensação desses valores.

PENA DE PERDIMENTO. MERCADORIA EXTRAVIADA NO RECINTO DO DEPOSITÁRIO. MULTA SUBSTITUTIVA.

É cabível o lançamento da multa substitutiva ao perdimento (art.23, §3º, do Decreto-Lei nº 1.455/76) na hipótese de mercadoria já "declarada perdida a favor da União", por decisão do Chefe da unidade local da RFB, em processo regular, mas que, antes de sua destinação, a autoridade fiscal constata o "extravio" da mercadoria, quando ainda estava na custódia do depositário.

Inconformado, o sujeito passivo interpôs recurso voluntário, no qual sustenta, em síntese,

(i) em preliminar: a ocorrência de prescrição intercorrente; a nulidade da autuação por cerceamento de defesa, em face de erro na identificação e quantificação das mercadorias importadas e ausência de manifestação, por parte da fiscalização, sobre petição apresentada pela recorrente, na qual estaria esclarecido que as mercadorias extraviadas estariam em seu recinto ou que teriam sido objeto de destinação específica pela Alfândega de Santos; cita, ainda, como fundamento para nulidade da autuação, a inexistência de vistoria aduaneira oficial.

(ii) no mérito: a insubsistência da autuação, pois as mercadorias não teriam sido extraviadas e, ainda, pelo fato de ter havido pena de perdimento, o que

afastaria a cobrança de tributos pelo extravio das mercadorias; sustenta, ainda, que não há embasamento para a exigência de multa substitutiva da pena de perdimento; pede pela conversão do julgamento em diligência, caso haja alguma dúvida para a conclusão da lide, em especial para trazer cópia de inteiro teor do processo administrativo nº 11128.005312/2005-11.

VOTO

Conselheiro Vinicius Guimaraes, Relator

O recurso é tempestivo, mas deve ser conhecido apenas em parte, tendo em vista que diversas questões, suscitadas no recurso voluntário, não foram trazidas na impugnação, como é o caso das alegações preliminares, em especial aquelas de nulidade da autuação por cerceamento de defesa e necessidade de “vistoria oficial”. Todas essas matérias foram ventiladas apenas em sede de recurso voluntário, razão pela qual são preclusas.

Nesse sentido, lembre-se que, nos termos dos arts. 14 a 17 do Decreto nº 70.235/72, a fase contenciosa do processo administrativo fiscal somente se instaura se apresentada a impugnação/manifestação de inconformidade que tragam as matérias expressamente contestadas, com os fundamentos de fato e de direito, de maneira que os argumentos submetidos à primeira instância é que determinarão os limites da lide.

Em outras palavras, o efeito devolutivo do recurso somente pode dizer respeito àquilo que foi decidido pela instância *a quo*. Se o colegiado *a quo*, por ausência de efetiva impugnação, não apreciou a matéria, não há que se falar em reforma do julgamento: a competência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, *ex vi* do art. 25 do Decreto nº 70.235/72, circunscreve-se ao julgamento de “recursos de ofício e voluntários de decisão de primeira instância, bem como recursos de natureza especial”, de modo que matéria não impugnada ou não recorrida escapa à competência deste órgão.

De toda maneira, **com relação à prescrição intercorrente**, matéria que poderia ser conhecida de ofício, não há que se falar, no caso concreto, de sua aplicação, tendo em vista que a matéria controversa diz respeito à exigência de natureza tributária, razão pela qual deve ser aplicada a Súmula CARF nº 11:

Súmula CARF nº 11

Não se aplica a prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal.

(Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Afasta-se, portanto, o argumento de ocorrência de prescrição intercorrente.

Quanto às alegações de nulidade do processo administrativo, não há como prosperar os argumentos da recorrente, uma vez que, ao longo de todo o procedimento fiscal e durante o contencioso administrativo, todos os meios foram oferecidos ao sujeito passivo, a fim de exercer seu direito de defesa: todas as divergências fáticas e petições apresentadas pela recorrente foram devidamente analisadas e respondidas pela autoridade fiscal. Em especial, com relação à petição de saneamento citada no recurso voluntário, há expressa decisão administrativa que fundamentou a sua improcedência (fls. 103/104), de maneira que não há que se falar em cerceamento de defesa.

Ademais, analisando o auto de infração e a decisão recorrida, pode-se dizer, em síntese, que não há nulidade ou invalidade naqueles atos, eis que preenchem os requisitos legais, apresentado motivação e caracterização dos fatos – apurados com garantia do contraditório -, inexistindo qualquer indício de violação às determinações contidas no art. 59 do Decreto 70.235/1972. Além disso, no curso do próprio contencioso administrativo, o sujeito passivo demonstrou clara compreensão dos fundamentos da decisão administrativa, com plenas e amplas possibilidades para o exercício de seu direito de defesa.

Quanto ao pedido de diligência, entendo que os elementos dos autos são suficientes para o julgamento do caso concreto e que não há mais espaço para dilação probatória: (i) durante todo o procedimento fiscal e, ainda, por ocasião do contencioso administrativo, foram dadas, ao contribuinte, diversas possibilidades para o exercício de seu direito de defesa e contraditório; (ii) o órgão julgador pode, eventualmente, determinar, a seu critério, diligências/perícias para esclarecimentos de questões e fatos que julgar relevantes, não significando, entretanto, que a verdade material, a garantia ao contraditório, ampla defesa e devido processo legal, deverão levar a uma desregrada busca, pelos órgãos julgadores, por elementos de provas que deveriam ser trazidos pela parte interessada em momento oportuno.

Nesse prisma, deve-se observar que existem regras processuais claras, no âmbito do contencioso administrativo, que regulam a preclusão probatória, não cabendo ao julgador afastar regras postas em face de aplicação indevida, no caso concreto, de eventuais princípios. A aplicação de princípios, como aqueles do formalismo moderado, da verdade material, razoabilidade, dentre outros, não deve abrir caminho para o afastamento de regras que servem, em última instância, para a concretização de outros princípios jurídicos valiosos – como, por exemplo, a razoável duração do processo e a segurança jurídica.

Afasta-se, desse modo, o pedido de diligência.

Quanto **ao mérito**, transcrevo, a seguir, os fundamentos consignados no voto condutor da decisão recorrida, os quais adoto como razões de decidir no presente voto:

DA ALTERAÇÃO DE NATUREZA JURÍDICA DA MERCADORIA COM O PERDIMENTO

O perdimento da mercadoria, em sede de legislação aduaneira, encontra-se regulamentado, principalmente¹, nos arts. 689 a 699, no art. 701, e nos arts. 774 a 776, do Decreto nº 6.759/09, sendo que a decisão é tomada em instância única - originalmente, pelo Ministro da Fazenda (art. 27 - §4º, do Decreto-Lei nº 1.455/76; art. 774 - §6º, do Decreto nº 6.759/09), que poderia delegar essa competência (art. 774 - §6º, do Decreto nº 6.759/09); entretanto, com o Decreto nº 9.003/17, no seu art. 25 - VI, do Anexo I, o Presidente da República fixou que a competência da RFB abrangeria "preparar e julgar, em

instância única, processos administrativos de aplicação de pena de perdimento de mercadorias e valores e de multa a transportador de passageiros ou de carga em viagem doméstica ou internacional que transportar mercadoria sujeita à pena de perdimento"; a Portaria MF nº 430/172 aprovou o Regimento Interno da RFB, sendo que o tema perdimento encontra-se regido no seu Anexo I, arts.1º, VI3, 1114, 113, II5 e 336, I6 - este último dispositivo estabeleceu que a competência para decisão sobre o perdimento da mercadoria caberia aos Delegados da RFB.

Em todo caso, a competência para declarar o perdimento da mercadoria efetivamente apreendida é do chefe da unidade local da RFB, não sendo o processo respectivo regido nos termos do Decreto nº 70.235/72, ou seja, não é decidido pela DRJ. A pena de perdimento da mercadoria é regida nos termos dos arts. 774 a 776, do Decreto nº 6.759/09 (arts.690 e 691, do Decreto nº 4.543/02), bem como nos termos da Portaria MF nº 271/767.

Sobrevindo a decisão final administrativa contrária aos interesses do particular, isto é, entendendo pela aplicação do perdimento da mercadoria a favor da União, o bem pode tomar um dos destinos previstos na legislação (arts.29 e 30, do Decreto-Lei nº 1.455/76; arts.803 a 806, do Decreto nº 6.759/09; Portaria MF nº 282/20118 e Portaria RFB nº 3.010/20119), que podem ser (resumidamente): alienação, incorporação, destruição ou inutilização.

Segundo interpretação da PGFN, a quem compete realizar o serviço jurídico do Ministério da Fazenda¹⁰, com a declaração de aplicação da pena de perdimento da mercadoria, há incorporação do bem ao patrimônio jurídico da União (PARECER PGFN/CRJ/Nº 1066/2011, itens "4" e "7"), ou seja, o perdimento "converte o bem particular em bem público" (Nota PGFN CDA nº 467/2017, no seu item "3", referenciando o Parecer PGFN/PRFN3/DICAJ nº 1011/2016).

DOS TRIBUTOS - EXTRAVIO DA MERCADORIA APÓS PERDIMENTO A FAVOR DA UNIÃO

Segundo o PARECER PGFN/CRJ/Nº 1066/2011, itens "4" e "7", e a Nota PGFN CDA nº 467/2017, item "3", que referenciou o Parecer PGFN/PRFN3/DICAJ nº 1011/2016, o perdimento da mercadoria, declarado administrativamente, converte o bem ao patrimônio jurídico da União.

Na hipótese em que o bem (público) não é localizado para fins de execução de uma das destinações previstas na legislação, como restariam os tributos incidentes na importação?

Segundo manifestações da PGFN, esse tema deve ser dividido em duas categorias:

a) Não incidência no caso de aplicação da pena de perdimento, salvo nos casos em que há substituição pela multa pecuniária, isto é, quando constatada a não-localização da mercadoria, sua revenda ou seu consumo (art.23 - §3º, do Decreto-Lei nº 1.455/76): nesse grupo enquadram-se o Imposto de Importação, o PIS/PASEP Importação e a COFINS Importação.

Preliminarmente, devemos lembrar que o art.1º - §4º - III, do Decreto-Lei nº 37/66, leva a esse entendimento, relativamente ao Imposto de Importação, sendo que o art.2º - III, da Lei nº 10.865/2004, trilha esse caminho, quanto às contribuições¹⁴ PIS/PASEP Importação e COFINS Importação.

Em 2014, publicou-se a NOTA PGFN/CAT/Nº 895/2014, que tratou de consulta acerca do perdimento sobre mercadoria abandonada, cumulada com a cobrança de tributos.

Na ocasião, entendeu-se que se houver instauração do procedimento fiscal de abandono, devem ser cancelados os lançamentos do II, PIS/PASEP e COFINS Importação (item "16"), após decisão final que aplique o perdimento (item "17"). O cancelamento não deve ser

feito antes da decisão sobre o perdimento, pois se esta sanção não for aplicada, talvez, não haverá tempo suficiente para refazer o lançamento, em face do prazo decadencial.

Em 04/10/2016, com a NOTA PGFN/CRJ Nº 962/2016, concluiu-se pela não incidência do II, PIS/PASEP e COFINS Importação quando aplicada a pena de perdimento, sendo irrelevante a ocorrência do fato gerador, salvo nos casos arrolados em lei, quanto à não-localização do bem, sua revenda ou seu consumo. Tudo, em decorrência de pacífica jurisprudência do STJ.

Pouco tempo depois, em 01/12/2016, o PARECER PGFN/CRJ/Nº 1.755/2016 também concluiu pela não incidência do II, PIS/PASEP e COFINS Importação, nos mesmos termos da Nota "962", apontando que tais tributos seriam devidos somente no caso de não-localização do bem, sua revenda ou seu consumo, quando o perdimento fosse aplicável ao caso.

Em 21/06/2018, publicou-se no DOU o ATO DECLARATÓRIO PGFN Nº 8/2018, que dispensou a "apresentação de contestação e de interposição de recursos, bem como a desistência dos já interpostos, desde que inexistia outro fundamento relevante", com base em decisões proferidas pelo STJ (AgRg no REsp 1.430.486/SP, REsp 1.485.609/SC, REsp 1.467.306/PR), "nas ações judiciais fundadas no entendimento de que não incidem o imposto de importação nem as contribuições ao PIS/COFINS - Importação quando aplicada a pena de perdimento à mercadoria estrangeira, sendo irrelevante a ocorrência do fato gerador de tais exceções, ante a proibição expressa vedando a incidência desses tributos no art. 1º, § 4º, III, do Decreto-Lei nº 37, de 1966, e no art. 2º, III, da Lei nº 10.864, de 2004, ressalvadas as hipóteses de não localização do bem, sua revenda ou seu consumo".

Esse ATO foi, ao que tudo indica, seguido do DESPACHO MF Nº SNC, DE 14 DE JUNHO DE 2018, publicado no DOU de 18/06/2018, com a seguinte redação:

"Aprovo o PARECER PGFN/CRJ/Nº 1755/2016, de 01 de dezembro de 2016, da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, que concluiu pela dispensa de apresentação de contestação, de interposição de recursos e pela desistência dos já interpostos, desde que inexistia outro fundamento relevante, com relação às ações judiciais fundadas no entendimento de que não incidem o imposto de importação nem as contribuições ao PIS/COFINS - Importação, quando aplicada a pena de perdimento à mercadoria estrangeira, sendo irrelevante a ocorrência do fato gerador de tais exceções, ante proibição expressa **vedando a incidência desses tributos no art. 1º, § 4º, III, do Decreto-Lei nº 37, de 1966, e no art. 2º, III, da Lei nº 10.864, de 2004, ressalvadas as hipóteses de não localização do bem, sua revenda ou seu consumo.**"

Portanto, diante da concretização de uma das hipóteses de cabimento da multa substitutiva ao perdimento (art.23 - §3º, do Decreto-Lei nº 1.455/76), quando a decisão pelo perdimento da mercadoria a favor da União já tenha sido proferida pela autoridade competente, é cabível o lançamento do Imposto de Importação, do PIS/PASEP Importação e da COFINS Importação, se o "extravio" ocorreu antes da destinação da mercadoria e não houve recolhimento de tais tributos quando do registro da DI, muito menos restituição/compensação desses valores.

b) Decisão sobre o perdimento e o momento do desembaraço aduaneiro -incidência do IPI vinculado.

O fato gerador do IPI - vinculado é o desembaraço aduaneiro da mercadoria importada (art.46 - I, do CTN; art.2º - I, da Lei nº 4.502/64; art.238, do Decreto nº 6.759/09; art.35 - I, do Decreto nº 7.212/10), ainda que haja previsão normativa de seu recolhimento com o registro da Declaração de Importação (art.242, do Decreto nº 6.759/09; art.262 - I, do Decreto nº 7.212/10; art.26 - I, da Lei nº 4.502/64).

Em 2004, o PARECER PGFN/CAT/Nº 202/2004 concluiu que, na hipótese do art.490 - I15,16, do RIPI/02, não seria cabível o lançamento do IPI, apenas das penalidades. Vale

destacar que, nesse caso, não teria havido o regular registro da DI e a mercadoria foi irregularmente introduzida no território aduaneiro, o que difere, consideravelmente, das situações de abandono do bem no Recinto Alfandegado.

Em 2017, com o PARECER PGFN/CAT/Nº 1.337/2017, concluiu-se, acerca da incidência do IPI - vinculado c/c perdimento da mercadoria:

a) decisão sobre o perdimento da mercadoria após o desembaraço aduaneiro - cabe lançamento do IPI (item "18", "a");

b) decisão sobre o perdimento da mercadoria após o registro da DI, mas antes do desembaraço - não cabe lançamento do IPI (item "18", "a"), sendo possível, a depender do caso, até mesmo, a restituição do valor pago (item "17" - "...Portanto, a impossibilidade de se efetivar o desembaraço aduaneiro, por efeito da aplicação da pena de perdimento, implica, a nosso ver, a insubsistência da obrigação tributária principal do IPI - Importação. Consequentemente, terá o contribuinte direito à restituição da quantia eventualmente paga (art. 150, § 7º, in fine, da Constituição)."

Destaca-se que as hipóteses do Parecer "1.337", ao que tudo indica, não correspondem ao extravio da mercadoria importada, constatada pela autoridade fiscal, pois, neste caso particular, há incidência da norma prevista no art.2º - §3º, da Lei nº 4.502/64, regulamentado pelo art.35 - §único, do Decreto nº 7.212/10, e pelo art.238 - §1º, do Decreto nº 6.759/09:

Art. 2º Constitui fato gerador do imposto:

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)

Assim, diante da concretização de uma das hipóteses de cabimento da multa substitutiva ao perdimento (art.23 - §3º, do Decreto-Lei nº 1.455/76), quando a decisão pelo perdimento da mercadoria a favor da União já tenha sido proferida pela autoridade competente, não sendo o caso de mercadoria irregularmente introduzida no território aduaneiro (art.572 - I, do Decreto nº 7.212/10), é cabível o lançamento do IPI - vinculado, se o "extravio" ocorreu antes da destinação da mercadoria e não houve recolhimento de tal tributo quando do registro da DI, muito menos restituição/compensação desse valor.

DA MULTA SUBSTITUTIVA AO PERDIMENTO - EXTRAVIO DA MERCADORIA APÓS PERDIMENTO A FAVOR DA UNIÃO

Nos termos consignados pela PGFN (PARECER PGFN/CRJ/Nº 1066/2011, itens "4" e "7"; Nota PGFN CDA nº 467/2017, no seu item "3", referenciando o Parecer PGFN/PRFN3/DICAJ nº 1011/2016), com a decisão administrativa que aplica a pena de perdimento sobre a mercadoria, esta converte ao patrimônio jurídico da União.

Entretanto, há casos em que o bem não é localizado para fins de execução de uma das destinações previstas na legislação.

Já houve entendimento daquela Procuradoria que, diante dessa hipótese, seria o caso de se propor ação judicial para recompor o patrimônio da União, que se viu subtraído.

Em 2004, a NOTA PGFN/CRJ/Nº 554/2004 tratou de consulta em que unidades da RFB solicitavam à PFN proposição de "ação de depósito para recuperação de bens — cuja posse havia sido entregue a fiel depositário — em relação aos quais se aplicou a pena de perdimento, sendo que a autoridade administrativa não teve sucesso em sua recuperação" (item "2").

Fez-se alusão aos bens apreendidos de valor reduzido, mas sem apontar tais valores, em relação aos quais o custo da ação judicial seria maior do que o benefício a ser obtido, e, nesse caso, deveria ser lançada a multa substitutiva ao perdimento, para "evitar que a infração constatada restasse impune, deixando-se de propor a ação de depósito" (fls.03 – item "2", terceiro parágrafo, parte final, após transcrição do art.618, do Decreto nº 4.543/02).

Segundo o item "8", da mesma Nota de 2004 - relativamente aos bens de valor reduzido: "a solução proposta na consulta para esses casos – conversão em multa da pena de perdimento, nos termos do § 1º do art. 618 do Regulamento Aduaneiro – não implica em nenhum prejuízo aos cofres públicos, e evita a impunidade."

Entretanto, ao que tudo indica, o item "10" deixou aos órgãos locais da PFN a possibilidade de decidir de forma diversa, quanto aos bens de valor reduzido, ou seja, propondo a ação judicial para recuperação desses bens, sem o lançamento da multa substitutiva: "Claro está que caberá as Chefias das Unidades fazer um juízo específico para cada situação, anuindo ou não com essa solução alternativa."

Em 2010, o PARECER PGFN/CRJ/Nº 2.822/2010, citado no PARECER PGFN/CRJ/Nº 776/2015 (itens "21" a "24"), leva-nos ao entendimento de que seria cabível ação indenizatória no caso de bem que foi reexportado, por decisão judicial, mas que teria o Judiciário concluído pela confirmação da pena de perdimento, declarada no âmbito Administrativo.

Contudo, não se pode descartar o contexto específico dos fatos analisados por esse Parecer de 2010.

À época dos fatos enfrentados (1999), nesse Parecer "2.822", não havia previsão legal da conversão em multa substitutiva ao perdimento, no caso de exportação, o que somente ocorreu com a Medida Provisória nº 497/10, em vigor a partir de 28/07/2010, convertida na Lei nº 12.350/10, que deu nova redação ao §3º, do art.23, do Decreto-Lei nº 1.455/76.

Segundo o Item "24", do PARECER PGFN/CRJ/Nº 776/2015, que citou o Parecer "2.822": "Naquele contexto, não havia outra alternativa à recomposição do patrimônio da União que não o ajuizamento de uma ação indenizatória, esta, sim, desvinculada da natureza aduaneira da penalidade aplicada."

A partir de 2014, parece ter havido uma guinada de interpretação da PGFN, quanto a ser cabível ação judicial para recomposição do patrimônio público em decorrência do extravio de mercadoria declarada (administrativamente) perdida em favor da União.

A NOTA PGFN/CRJ/Nº 1464/2014, no seu item "29", alínea "c", mencionava:

"Sobrevindo, nos autos de processo judicial, a informação de que o bem ao qual foi aplicada pena de perdimento não foi localizado, a unidade da PGFN responsável pelo processo deve dar ciência do fato ao órgão aduaneiro competente para que adote as providências cabíveis à imposição da multa prevista no §3º, do art. 23, do DL nº 1.455/1976." (Grifou-se)

Essa Nota foi "revista" pelo Parecer PGFN/CRJ/Nº 776/2015, no que tange ao perdimento de veículo (item "10"), posteriormente não encontrado, sendo entendido que sua conversão em multa pecuniária seria incabível (o que também consta no item "10", do Parecer PGFN/CAT/Nº 323/2015 - "Apesar da perda de veículo prevista no art.104 do Decreto-Lei nº 37, de 1966, ser uma hipótese de dano ao erário, ela não se adéqua a norma do art.23, §3º do Decreto-Lei nº 1.455, de 1976. O art.23 do Decreto-Lei nº 1.455, de 1976 é claro ao tratar de mercadoria, conceito claramente diferente de veículos usados para transporte, sendo inapropriado falar-se em aplicação de multa equivalente em virtude da impossibilidade de localização do veículo.").

Contudo, o Parecer PGFN/CRJ/Nº 776/2015 (itens "11" e "37") confirmou que seria possível a conversão em multa no caso de mercadoria, na mesma linha do item "11", do

Parecer PGFN/CAT/Nº 323/2015 ("Diversamente do que ocorre em relação a mercadorias, cujo perdimento pode ser convertido em multa aplicável com rito do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972, o perdimento de veículos usados para transporte não tem regulamentação que permita a transformação da pena em multa, portanto, incabível a abertura de novo processo para cumprir o perdimento ou convertê-lo em pena pecuniária.").

Ao final do Parecer PGFN/CRJ/Nº 776/2015 (item "58", alínea "a"), a NOTA PGFN/CRJ/Nº 1464/2014 foi revogada.

Em 2015, como dito acima, adveio o PARECER PGFN/CRJ/Nº 776/2015, que também tratou de situação onde teria havido ação ajuizada pelo contribuinte contra a União, para afastar a pena de perdimento aplicada sobre veículo (art.104 - V, do Decreto-Lei nº 37/66).

Segundo o Parecer "776", após a decisão judicial, entendendo cabível o perdimento, mas antes do seu trânsito em julgado, aferiu-se que o veículo não foi localizado e a mercadoria, também não.

No caso do veículo, liquidam-se os danos à União nos mesmos autos, já que não houve o trânsito em julgado, não necessitando de (nova) ação de indenização (arts.273 - §3º, 461-A e 475-O - II, do CPC/73; arts.300 e 302, do CPC/2015) (item "57", alíneas "c" e "d").

No caso de mercadoria, cabe o lançamento da multa substitutiva ao perdimento (item "57", "b").

Mais recentemente, em 2017, essa conclusão sobre a mercadoria extraviada, após declaração de seu perdimento em favor da União, onde seria cabível a multa substitutiva prevista no art.23 - §3º, do Decreto-Lei nº 1.455/76, foi confirmada.

De acordo com a Nota PGFN/CRJ/nº 357/2017, no seu item "11", aludindo ao Parecer PGFN/CRJ/nº 776/2015, se a pena de perdimento recair sobre mercadoria não localizada, em demanda ajuizada pelo particular com vistas a afastar o perdimento da mercadoria, "a providencia a ser tomada será a ciência pela PGFN ao órgão aduaneiro competente, para que adote as providencias relativas a fixação da multa, prevista no § 3º do art. 23 do DL nº 1.455, de 1976, prosseguindo-se somente com a execução de outras parcelas (sucumbência, por exemplo) nos mesmos autos judiciais."

Ora, se a PGFN entende que, diante de ação judicial em curso, proposta pelo contribuinte, para afastar a pena de perdimento sobre a mercadoria, ou seja, para afastar o ato administrativo que demarcou a transferência desse bem ao patrimônio jurídico da União, tentando reverter seus efeitos, deveria ser lançada a multa substitutiva ao perdimento, se o bem "não fosse mais localizado", parece não haver razão para não ter a mesma interpretação diante da hipótese em que há extravio da mercadoria "perdida para a União" antes de sua efetiva destinação.

Os §§1º17 e 3º18, do art.23, do Decreto-Lei nº 1.455/76, não estabeleceram qualquer marco divisório em relação à declaração de aplicação do perdimento, isto é, não disseram que tal penalidade pecuniária - a multa substitutiva - somente seria cabível antes da decisão administrativa sobre o perdimento da mercadoria. Daí o entendimento que a decisão sobre o perdimento, emanada pelo Chefe da unidade local da RFB, não criaria obstáculo ao lançamento da multa substitutiva se configurada, posteriormente, a "não-localização da mercadoria, seu consumo ou sua revenda".

Quanto ao art.7319, da Lei nº 10.833/03, o próprio texto legal deixa claro que a mercadoria em tela ainda não teria sido "declarada perdida a favor da União", uma vez que o texto legal mencionou "mercadoria sujeita a pena de perdimento".

A segunda instância administrativa de julgamento já enfrentou esse tema, tendo concluído no mesmo sentido do que exposto nesse tópico, onde se colacionou, a título de exemplo, a seguinte ementa de acórdão:

EXTRAVIO. IMPOSSIBILIDADE DE APLICAÇÃO DE PERDIMENTO. MULTA SUBSTITUTIVA.

Na impossibilidade de localização de mercadoria à qual tenha sido aplicada a pena de perdimento e que esteja sob custódia de depositário, este responde pela multa substitutiva.

(CARF, 3ª Seção, 4ª Câmara, Processo nº 10283.005906/2006-49, Acórdão nº 3402-002.610, Relator ALEXANDRE KERN, Sessão de 28/01/2015)

Diante disso é que esse relator entende ser cabível o lançamento da multa substitutiva ao perdimento na hipótese de mercadoria já "declarada perdida a favor da União", por decisão do Chefe da unidade local da RFB, em processo regular, mas que, antes de sua destinação, a autoridade fiscal constata o "extravio" da mercadoria.

Diante do exposto, voto pela IMPROCEDÊNCIA da impugnação, MANTENDO o crédito lançado.

Considerando que não há novas provas em sede de recurso voluntário, são integralmente válidas as constatações fiscais que embasaram a autuação, quais sejam, de extravio de mercadorias sob a guarda da recorrente. Saliente-se que tais constatações fiscais se deram a partir de minuciosa e exaustiva verificação quantitativa e qualitativa das mercadorias apreendidas, conforme termos – entre os quais, termo de apreensão - que instruem o presente processo, devidamente assinados pelos auditores responsáveis e pelo depositário do recinto - não havendo que se falar em necessidade de saneamento (vide despachos às fls. 82 e 103).

Assim, diante da constatação do extravio de mercadorias que foram sujeitas à pena de perdimento, faz-se plenamente cabível a constituição do crédito tributário quanto: (i) ao Imposto de Importação, por força do que dispõe o art. 1º, §4º, III do Decreto-Lei nº 37/66; (ii) ao PIS/PASEP-Importação e à COFINS-Importação, por força do que dispõe o art. 2º, III da Lei nº 10.865/2004; (iii) ao IPI, *ex vi* do art. 2º, caput, inciso I e § 3º, da Lei nº 4.502/1964, arts. 237, 238, caput e § 1º do Decreto nº 6.759/2009; (iv) à multa substitutiva da pena de perdimento, em face do art. 23, §§ 1º e 3º do Decreto-lei nº 1.455/76.

Diante do exposto, voto pelo conhecimento parcial do recurso voluntário, apenas no que tange ao mérito e às preliminares de prescrição e nulidade do processo, e, no mérito, negar provimento ao recurso.

(assinado digitalmente)

Vinícius Guimarães - Relator

ACÓRDÃO 3003-002.723 – 3ª SEÇÃO/3ª TURMA EXTRAORDINÁRIA

PROCESSO 11128.001842/2010-49

DOCUMENTO VALIDADO