



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

Processo nº 11836.000027/2006-90

Recurso nº Voluntário

Acórdão nº 3802-003.949 – 2ª Turma Especial

Sessão de 10 de dezembro de 2014

Matéria Auto de infração - II/IPI

Recorrente Lufthansa Cargo A.G.

Recorrida Fazenda Nacional

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2001

APLICAÇÃO DA LEI NO TEMPO. EXTRAVIO DE MERCADORIA IMPORTADA. ARBITRAMENTO DA BASE DE CÁLCULO E DO IMPOSTO COM FUNDAMENTO EM NORMA EDITADA POSTERIORMENTE AOS FATOS. IMPOSSIBILIDADE.

Realidade em que foram extraviadas mercadorias importadas cujas correspondentes declarações de importação foram todas registradas no ano de 2001. Para parte das mercadorias extraviadas, dada a impossibilidade de sua identificação, utilizou-se a metodologia de arbitramento da base de cálculo do imposto de importação, bem como as alíquotas definidas para o II e para o IPI, estabelecidos pelo artigo 67, *caput* e § 1º da Lei nº 10.833, de 2003, portanto, posteriormente aos fatos em litígio.

A nova norma, no entanto, não se subsume a quaisquer das hipóteses de aplicação retroativa elencadas no artigo 106 do CTN, notadamente em seu inciso II, por não se tratar de norma “*expressamente interpretativa*”; portanto, só alcança os fatos geradores futuros e pendentes, a teor do disposto no artigo 105 do mesmo Código.

Dado o vício material na motivação do lançamento deverá ser extinta a parte do crédito tributário em que a base de cálculo do II e do IPI, ou as alíquotas dos tributos em tela, foram delineados segundo legislação inaplicável à época, o que atinge também a multa de 50% calculada sobre o II, eis que este, estimado de forma indevida, contaminou a base de cálculo da própria multa.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2001

LANÇAMENTO. VÍCIO MATERIAL DECORRENTE DA APLICAÇÃO DE NORMA NÃO VIGENTE À ÉPOCA DOS FATOS. NULIDADE DO

JULGAMENTO QUE NÃO SE DECLARA EM VISTA DA IMPROCEDÊNCIA DO LANÇAMENTO.

Não obstante o vício material decorrente do defeito na motivação do lançamento, o que, em regra, traz como consequência sua nulidade, esta não se declara em vista do disposto no § 3º do artigo 59 do Decreto no 70.235/72, já que, devido às datas em que as importações foram registradas (ano de 2001), o direito de a Fazenda Pública constituir novo lançamento já está precluso pela decadência, o que remete à declaração de improcedência.

Recurso ao qual se dá parcial provimento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar parcial provimento ao recurso, na forma do relatório e do voto que integram o presente julgado.

(assinado digitalmente)

Mércia Helena Trajano Damorim - Presidente.

(assinado digitalmente)

Francisco José Barroso Rios - Relator.

Participaram da presente sessão de julgamento os conselheiros Bruno Maurício Macedo Curi, Cláudio Augusto Gonçalves Pereira, Francisco José Barroso Rios, Mércia Helena Trajano Damorim, Solon Sehn e Waldir Navarro Bezerra.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto contra decisão da 2ª Turma de Julgamento da DRJ São Paulo II (fls. 242/252), a qual, por unanimidade de votos, julgou procedente o lançamento formalizado contra o sujeito passivo, nos termos do acórdão assim ementado:

Assunto: Imposto sobre a Importação - II

Data do fato gerador: 23/11/2006

Ementa: CONFERÊNCIA FINAL DE MANIFESTO. CARGA MANIFESTADA. EXTRAVIO. Comprova o extravio de mercadoria manifestada os registros do MANTRA (Sistema Integrado de Gerência do Manifesto, do Trânsito e do Armazenamento) que indicam sua falta na descarga e não armazenamento.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA – Atribui-se ao transportador a responsabilidade pelos tributos e multa incidentes sobre o extravio, constatado na descarga, de mercadorias manifestadas.

Lançamento Procedente

A lavratura do auto de infração decorreu dos fatos descritos no relatório objeto da decisão recorrida, a seguir transcrito na sua integralidade:

Tratam os autos de procedimento fiscal de conferência final de manifesto, do qual decorreu a lavratura de Auto de Infração para exigência 01/2015 por FRANCISCO JOSE BARROSO RIOS, Assinado digitalmente em 05/02/2015 por MERCIA HELENA TRAJANO DAMORIM

do Imposto sobre a Importação (II), Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), e multa do art. 628, inciso III, alínea "d", do Regulamento Aduaneiro, aprovado pelo Decreto 4.543/2002, em virtude do extravio de mercadoria manifestada.

A autoridade lançadora relata haver constatado o não armazenamento de cargas que foram devidamente declaradas pelo interessado no Sistema Integrado de Gerência do Manifesto, do Trânsito e do Armazenamento — MANTRA, instituído pela IN SRF nº 102/94, a saber:

a) 01 (um) volume, peso 37 Kg, sob o Termo de Entrada nº 01002064-0, de 22/03/2001, com o documento de carga MAWB 020 6996 9034 HAWB 007055542;;

b) 01 (um) volume, peso 120 g, sob o Termo de Entrada nº 01002779-3, de 17/04/2001, com o documento de carga AWB 020 6245 4210;

c) 01 (um) volume, peso 600 g, sob o Termo de Entrada nº 01002828-5, de 19/04/2001, com o documento de carga MAWB 020 6862 1582 HAWB 41162364;

d) 01 (um) volume, peso 100 Kg, sob o Termo de Entrada nº 01003406-4, de 10/05/2001, com o documento de carga AWB 020 6570 1226;

e) 01 (um) volume, peso 300 Kg, sob o Termo de Entrada nº 01006621-7, de 05/09/2001, com o documento de carga AWB 020 1610 4292;

f) 01 (um) volume, peso 2,9 Kg, sob o Termo de Entrada nº 01006863-5, de 17/09/2001, com o documento de carga MAWB 020 6448 0216 HAWB 109398093.

Objetivando obter esclarecimentos acerca do ocorrido com referidos volumes, foram lavradas intimações fiscais em face do transportador aéreo, agente de carga e importador. Como nas respostas apresentadas, (sic) não foram apresentadas provas excludentes da responsabilidade pelo extravio, a fiscalização procedeu à autuação em face do responsável tributário, no caso, o transportador aéreo.

Cientificado do lançamento em 23/11/2006, o sujeito passivo apresentou impugnação em 26/12/2006, fls. 136/204, alegando, em síntese, que:

a) irá comprovar futuramente, mediante a juntada de documentos de armazenagem, que as cargas cujo extravio está sendo presumido no Auto de Infração, na verdade foram regularmente desembaraçadas junto a própria Alfândega do Aeroporto Internacional de Viracopos, porém amparadas através de outros conhecimentos aéreos, com o aval da autoridade fazendária competente;

b) como a autoridade autuante não elaborou demonstrativo de apuração quanto à exigência do IPI, apresentando apenas o valor consolidado, esse fato prejudicou a avaliação de como os créditos tributários e a multa foram constituídos, ferindo os princípios do contraditório e ampla defesa, devendo ser declarada a nulidade absoluta da cobrança fiscal;

c) como as operações de importação realizadas pelo impugnante se deram em data anterior à vigência da Lei nº 10.833/2003, a constituição do crédito tributário em questão não poderia ter sido feita com fundamento na regra prevista no artigo 67, caput e parágrafo único, daquele normativo;

Documento assinado digitalmente conforme o art. 2.º, § 2º, da Portaria RFB nº 1.200, de 24 de outubro de 2011, que estabelece normas para a assinatura digital de documentos eletrônicos, de forma a garantir a sua autenticidade, integridade e não repúdio, e a sua validade jurídica, nos termos da legislação brasileira, e, uma vez que sua aplicabilidade representa uma majoração tributária e, 01/2015 por FRANCISCO JOSE BARROSO RIOS, Assinado digitalmente em 05/02/2015 por MERCIA HELENA TRAJA NO DAMORIM

Impresso em 06/02/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

portanto, não pode retroagir em desfavor do contribuinte, sob pena de comprometer o princípio basilar da segurança jurídica.

O julgamento do presente processo foi convertido em diligência, conforme despacho de fl. 206, para que fosse apresentada documentação hábil a sanar os defeitos de representação processual verificados. Com a adoção da providência solicitada e saneamento dos autos (fls. 209/244), retornaram os mesmos a esta Delegacia para prosseguimento.

A ciência da decisão que manteve a exigência formalizada contra a recorrente ocorreu em 06/08/2009 (conf. fls. 253/255). Inconformada, a mesma apresentou, em 28/08/2009 (v. fls. 260), o recurso voluntário de fls. 260/271, onde se insurge contra o lançamento com fundamento nos mesmos argumentos já expostos na primeira instância recursal, ressaltando, ainda, o seguinte:

- a) que a metodologia para arbitramento da base de cálculo do II e do IPI mediante a aplicação do disposto na Lei nº 10.833/2003 seria inconstitucional por violar os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade;
- b) que as importações foram realizadas no ano-base de 2001, portanto, “anterior à vigência das normas que fundamentaram toda a cobrança fiscal, sendo, por certo, inteiramente impertinente (nula) a presente imposição legal”;
- c) que a retroatividade da norma só poderia subsistir para beneficiar o contribuinte; seriam, pois, inaplicáveis à espécie as regras definidas no Decreto nº 4.543/2002, na Lei nº 10.833/2003 e no Decreto nº 4.544/2002;
- d) que é inaceitável a interpretação da instância *a quo* no sentido de que o artigo 144, § 1º, do CTN, permite que o arbitramento da base de cálculo previsto no artigo 64, *caput* e § 1º da Lei nº 10.833/2003 seja aplicável a fato gerador anterior sob o argumento de que “*apenas instituiu novo critério de apuração*”, vez que “*o que referido artigo faz é instituir medida de arbitramento de base de cálculo que nunca antes existiu e, que, prejudica o contribuinte na medida em que eleva imensamente o valor dos tributos que seriam devidos*”;
- e) que o artigo 144, § 1º, do CTN, há que ser interpretado em sintonia com os artigos 105 e 106 do mesmo Código;
- f) que o artigo 64 *caput* e § 1º, da Lei nº 10.833/03, “*não é meramente interpretativo, nem institui apenas critério para realizar procedimento administrativo*”; “*ele, em verdade, impõe ônus ao contribuinte, e sendo assim, não pode ser aplicado senão aos fatos geradores futuros*”;
- g) que ainda que não se entenda que é inaplicável ao caso o disposto na Lei 10.833/03, não seria aplicável ao caso o artigo 67 *caput* e § 1º da aludida norma, mas sim o artigo 68, *caput* e § 1º, o qual dispõe que mercadorias descritas de forma semelhante em declarações aduaneiras diferentes do mesmo contribuinte são presumidas idênticas para fins de determinação do tratamento tributário;
- h) que “*na pior das hipóteses, poder-se-ia admitir que se usasse como referência para a apuração dos valores devidos a título de imposto, a base de cálculo dos bens nos conhecimentos de transporte aéreo que foram*

transportadas pela mesma Companhia Aérea e que foram considerados os mencionados volumes supostamente extraviados”;

i) que no auto de infração não consta demonstrativo de apuração do IPI, mas apenas o valor consolidado dos créditos tributários, o que redundaria na nulidade do lançamento por cerceamento ao direito de defesa do sujeito passivo.

Requer, ao final, seja declarado nulo o lançamento em questão, ou, alternativamente, “*seja refeito o cálculo da base sobre a qual deverão ser impostas as penalidades consignadas no Auto de Infração, com uso das informações fornecidas pela URF do Aeroporto Internacional de Viracopos que lavrou a autuação, tudo na forma que determina o Art. 68, caput e § 1º, da Lei 10.833/03*”.

Em sessão realizada em 1º/04/2011 esta 2ª Turma Especial, mediante Resolução nº 3802-000.006 (fls. 273/278), converteu o julgamento em diligência, nos seguinte termos:

Da ausência do demonstrativo cálculo

De fato, analisando os autos não encontrei explicações para a composição da Base de Cálculo do II, nem do IPI. Por isso, impossível analisar a correção dos cálculos dos impostos efetuados.

Existe a prejudicial de ampla defesa no caso. Assim, não vislumbrando nos autos elementos que possam embasar decisão final incontestável, bem como, norteada pela busca pela verdade real como princípio informador do processo administrativo fiscal - que clama de seus atores não se conformarem apenas com a verdade formal enquanto não esgotados todos os recursos para se conhecer a verdade real - voto no sentido de CONVERTER O JULGAMENTO EM DILIGÊNCIA, para que a autoridade preparadora diligencie a fim de que sejam juntados aos autos os seguintes documentos:

- Planilha de cálculos do II e IPI, onde deverá ser demonstrada a composição da base de cálculo e procedimento utilizado; e*
- documentos em que se embasaram para chegar ao cálculo, se não possível anexar cópias, pelo grande volume de documentos, relacioná-los.*

Após a conclusão do relatório a unidade deverá abrir prazo para que a recorrente apresente suas alegações.

Em atenção ao pedido de diligência em tela a unidade de origem apresentou as considerações acostadas às fls. 365/378 do processo eletrônico (doravante utilizado como padrão nas referências), com respeito às quais a recorrente reitera apresentou as considerações de fls. 382/391, onde reitera os argumentos aduzidos em seu recurso, ressaltando ainda:

- a) que, em que pese a inaplicabilidade do artigo 67 da Lei nº 10.833/2003, a base de cálculo utilizada pelo auditor fiscal foi incorreta, uma vez que, no lugar de utilizar como base as importações ocorridas no semestre imediatamente anterior à ocorrência do fato gerador (todos os manifestos são de 2001), usou como referência o semestre anterior à lavratura do auto de infração (2006);

- b) que a autoridade administrativa não logrou êxito “*em comprovar a correspondência dos cálculos e tampouco dos documentos utilizados para se chegar ao valor*”; cita trechos da informação fiscal que demonstrariam a “*incapacidade em encontrar a exata correspondência entre o valor apontado no Auto de Infração e o valor apresentado nas planilhas*”;
- c) que “*o próprio auto de infração padece de vício insanável, posto que é elemento essencial ao Auto de Infração a demonstração do cálculo do tributo cobrado*”;
- d) que querer obrigar o contribuinte a pagar valores que nem sequer a Administração consegue comprovar representaria confisco;
- e) que a falta de acesso aos valores das declarações que serviram como base de cálculo, por alegada preservação do sigilo dos importadores, representaria violação ao exercício do direito ao contraditório.

Diante do exposto, “*face aos inúmeros vícios apontados, bem como pela imprecisão dos cálculos apresentados, requer, a Recorrente, sejam rejeitados os cálculos ora impugnados e anulado o Auto de Infração debatido nesses autos*”.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Francisco José Barroso Rios

Da admissibilidade do recurso

O recurso é tempestivo e a atende aos demais requisitos inerentes à sua admissibilidade. Deve, pois, ser conhecido.

Dos equívocos cometidos no lançamento em relação a parte das importações examinadas

Extrai-se do auto de infração de fls. 01/13 que o lançamento diz respeito à falta de mercadorias declaradas no MANTRA no ano-base de 2001.

Quanto ao cálculo do crédito tributário, o mesmo se deu da seguinte forma:

I) MAWB 020 6996 9034, HAWB 007055542 (01 volume, peso 37 Kg, sob o Termo de Entrada nº 01002064-0, de 22/03/2001): foram utilizadas informações constantes da fatura comercial nº 0153704 e HAWB 007055542 apresentados pelo transportador aéreo; dada a impossibilidade de identificação da mercadoria importada foi aplicada a alíquota de 50% para o II e de 50% para o IPI, nos termos do artigo 67, *caput* e § 1º da Lei nº 10.833/2003;

II) AWB 020 6570 1226 (01 volume, peso 100 Kg, sob o Termo de Entrada nº 01003406-4, de 10/05/2001): foram utilizadas informações constantes da fatura comercial nº 8018-2, apresentada pelo importador;

III) Com respeito aos demais conhecimentos aéreos “arbitrou-se 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 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 10.833/2003” (conf. fls. 11) (grifo nosso).

Inicio minha análise em relação aos conhecimentos aéreos em que a base de cálculo foi arbitrada (item III supra). Com respeito às citadas importações, ressalta a autoridade lançadora que, para fins de arbitramento, utilizou dados das seguintes declarações de importação (v. fls. 12 e fls. 365/366 do e-processo – relatório de diligência):

- 1) *AWB 020 6245 4210: importações realizadas no 1º semestre de 2006 pela empresa FERRERO DO BRASIL INDÚSTRIA DOCEIRA E ALIMENTAR LTDA., CNPJ nº 43.816.719/0001-08;*
- 2) *MAWB 020 6862 1582 HAWB 41162364: importações realizadas no 1º semestre de 2006 pela empresa ROBERT BOSCH LTDA., CNPJ nº 45.990.181/0001-89;*
- 3) *AWB 020 1610 4292: importações realizadas no 1º semestre de 2006 pela empresa HELKEL DO BRASIL LTDA., CNPJ nº 02.777.131/0001-08;*
- 4) *MAWB 020 6448 0216 HAWB 109398093: importações realizadas no 1º semestre de 2006 pela empresa BAYER S.A., CNPJ nº 14.372.981/0001-02;*

(grifos nossos)

Diante da fundamentação do lançamento acima transcrita, evidencia-se, de pronto, que os paradigmas utilizados para fins de obtenção da base de cálculo do imposto em que houve a necessidade de arbitramento foram importações realizadas no **primeiro semestre de 2006¹**, modelo que, entendo, **não corresponde à metodologia prescrita pelo § 1º do artigo 67 da Lei nº 10.833/2003**, uma vez que este determina seja o valor arbitrado com base em importações “*registradas no semestre anterior*”, conforme disposto abaixo:

Art. 67. Na impossibilidade de identificação da mercadoria importada, em razão de seu extravio ou consumo, e de descrição genérica nos documentos comerciais e de transporte disponíveis, serão aplicadas, para fins de determinação dos impostos e dos direitos incidentes, as alíquotas de 50% (cinquenta por cento) para o cálculo do Imposto de Importação e de 50% (cinquenta por cento) para o cálculo do Imposto sobre Produtos Industrializados.

§ 1º Na hipótese prevista neste artigo, a base de cálculo do Imposto de Importação será 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

¹ Aliás, nos critérios de filtragem utilizados no aplicativo *Data Ware House Aduaneiro* a autoridade administrativa informa que restringiu a busca a declarações de importação registradas entre os meses de janeiro e junho de 2006 (vide relatório de diligência, fls. 366 do e-processo). Assinado digitalmente em 27/01/2015 por FRANCISCO JOSE BARROSO RIOS, Assinado digitalmente em 05/02/2015 por MERCIA HELENA TRAJA NO DAMORIM

internacionais, acrescida de 2 (duas) vezes o correspondente desvio padrão estatístico.

§ 2º Na falta de informação sobre o peso da mercadoria, adotar-se-á o peso líquido admitido na unidade de carga utilizada no seu transporte.

No caso presente **todas as importações foram realizadas no ano de 2001**, de sorte que não há amparo legal para que o arbitramento do tributo relativamente às mercadorias extraviadas seja conduzido tendo como base importações realizadas 5 anos depois, como ocorreu na espécie, em que as importações modelo foram todas realizadas no primeiro semestre de 2006.

De fato, quando a norma faz referência às mercadorias importadas “*constantes de declarações registradas no semestre anterior*”, é evidente que o diz em relação à data do registro das declarações cujo arbitramento se faz necessário, e não em relação à data do lançamento, como entendeu a autoridade administrativa. Com efeito, tanto o *caput* do dispositivo quanto o próprio parágrafo primeiro fazem referência à **mercadoria importada extraviada**; é pois, a data de sua importação, a base, não sendo razoável inferir que a norma previra critério de arbitramento a ser realizado a partir de importações conduzidas seis meses antes da data do lançamento.

Vale lembrar que tal interpretação subsiste ainda que considerado o disposto no parágrafo único do artigo 23 do Decreto-lei nº 37/66 (redação original), segundo o qual, no caso de mercadoria extraviada, esta “[...] ficará sujeita aos tributos vigorantes na data em que autoridade aduaneira apurar a falta ou dela tiver conhecimento”. Como se vê, o preceito em tela **nada refere a respeito da forma de apuração da base de cálculo** – e nem poderia fazê-lo de forma retroativa com ônus para o sujeito passivo, sob pena de macular o princípio da anterioridade da lei tributária (Constituição federal, artigo 150, III, “b”) –, regra que também é observada nos Decretos que regulamentaram a norma em tela (Regulamento Aduaneiro) vigentes à época dos fatos e do lançamento tributário, no caso, respectivamente, o artigo 87, II, “c”, do Decreto nº 91.030/85, bem como o artigo 73, II, “c”, do Decreto nº 4.543/2002. Com efeito, os correspondentes *caput* dos preceitos em evidência restringem o conteúdo apenas para **efeitos de cálculo do imposto**.

Vejamos, por exemplo, o disposto no Regulamento Aduaneiro de 2002 – o qual guarda o mesmo conteúdo do Regulamento de 1985:

Art. 73. Para efeito de cálculo do imposto, considera-se ocorrido o fato gerador (Decreto-lei nº 37, de 1966, art. 23 e parágrafo único):

[...]

II - no dia do lançamento do correspondente crédito tributário, quando se tratar de:

[...]

c) mercadoria constante de manifesto ou de outras declarações de efeito equivalente, cujo extravio ou avaria for apurado pela autoridade aduaneira; e

[...]

Como se vê, o disposto no Regulamento Aduaneiro não inova nem vai de encontro à prescrição do *caput* do artigo 23 da norma em que se alicerçou – Decreto-lei nº 37, de 1966 –, ainda se consideradas as redações históricas do dispositivo, as quais transcrevo abaixo (os dispositivos revogados estão tachados):

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 [mercadoria extraviada], a mercadoria ficará sujeita aos tributos vigorantes na data em que a autoridade aduaneira apurar a falta ou dela tiver conhecimento.*~~ [redação original]

~~*Parágrafo único. A mercadoria ficará sujeita aos tributos vigorantes na data em que a autoridade aduaneira efetuar o correspondente lançamento de ofício no caso de:*~~ (Redação dada pela Medida Provisória nº 497, de 2010)

I – falta, na hipótese a que se refere o § 2º do art. 1º; e (Incluído pela Medida Provisória nº 497, de 2010)

~~*H – introdução no País sem o registro de declaração de importação, a que se refere o inciso III do § 4º do art. 1º.*~~ (Incluído pela Medida Provisória nº 497, de 2010)

Parágrafo único. A mercadoria ficará sujeita aos tributos vigorantes na data em que a autoridade aduaneira efetuar o correspondente lançamento de ofício no caso de: (Redação dada pela Lei nº 12.350, de 2010)

I – falta, na hipótese a que se refere o § 2º do art. 1º; e (Incluído pela Lei nº 12.350, de 2010)

II – introdução no País sem o registro de declaração de importação, a que se refere o inciso III do § 4º do art. 1º. (Incluído pela Lei nº 12.350, de 2010)

Note-se, pois, que tanto no Regulamento Aduaneiro (de 1985 ou de 2002) como no Decreto-lei nº 37/66, **a data do fato gerador corresponde ao registro da declaração de importação**. Apenas para fins de cálculo dos tributos incidentes sobre a importação é que se considera a data do correspondente lançamento.

Quanto ao IPI incidente sobre as importações, a determinação de sua base de cálculo segue a do II, conforme disposto no artigo 14, inciso I, alínea “b”, da Lei nº 4.502, de 30/11/1964:

Art. 14. Salvo disposição em contrário, constitui valor tributável: (Redação dada pela Lei nº 7.798, de 1989)

I - quanto aos produtos de procedência estrangeira, para o cálculo efetuado na ocasião do despacho;

[...]

b) o valor que servir de base, ou que serviria se o produto tributado fosse para o cálculo dos tributos aduaneiros, acrescido de valor deste e dos ágios e sobretaxas cambiais pagos pelo importador;

Assim, todo o raciocínio acima desenvolvido – relativo à incorreta determinação da base de cálculo – é válido tanto para o II quanto para o IPI.

Ainda se superada a questão relacionada à equivocada determinação da base de cálculo dos tributos, penso que o lançamento também não foi feliz quando estipulou a alíquota dos mesmos (II e IPI) em 50%, nos termos do *caput* do artigo 67 da Lei nº 10.833/2003.

Conforme ressaltado, todas as declarações foram registradas no ano de 2001, ou seja, **antes da vigência da norma em tela**.

Aludida norma, com efeito, só alcança os fatos geradores futuros e pendentes, a teor do disposto no artigo 105 do Código Tributário Nacional.

Também não se cogita de a realidade em exame se subsumir a quaisquer das hipóteses elencadas no artigo 106 do mesmo Código, notadamente em seu inciso II, por não se tratar de norma “*expressamente interpretativa*”.

Portanto, considerando a data em que as declarações de importação foram registradas, penso que a alíquota do Imposto sobre as Importações deveria ter sido apurada com base no artigo 112 do Decreto-lei nº 37/66, o qual adota metodologia de cálculo distinta, conforme se observa abaixo:

Art. 112 - No caso de extravio ou falta de mercadoria previsto na alínea "d" do inciso II do art. 106 [“pelo extravio ou falta de mercadoria, inclusive apurado em ato de vistoria aduaneira”], os tributos e multa serão calculados sobre o valor que constar do manifesto ou outros documentos ou sobre o valor da mercadoria contida em volume idêntico ao do manifesto, quando forem incompletas as declarações relativas ao não descarregado.

Parágrafo único. Se à declaração corresponder mais de uma alíquota da Tarifa Aduaneira, sendo impossível precisar a competente, por ser genérica a declaração, o cálculo se fará pela alíquota mais elevada.

(grifo nosso)

Como se vê, a regra do artigo 112 do Decreto-lei nº 37/66 autoriza escolher a alíquota maior no caso de dúvida quanto à sua especificação, alíquota esta que deverá ser a que for vigente na data do lançamento, em sintonia com o disposto na redação original do parágrafo único do artigo 23 da norma em evidência:

“No caso do parágrafo único do artigo 1º [que considera entrada no mercado nacional a mercadoria extraviada], a mercadoria ficará sujeita aos tributos vigorantes na data em que autoridade aduaneira apurar a falta ou dela tiver conhecimento”.

Logo, também em relação à estipulação da alíquota, não poderia ter sido utilizada a regra posterior prescrita pelo *caput* do artigo 67 da Lei nº 10.833/2003.

Da mesma forma, isso contamina a parte do lançamento em que foram utilizadas informações constantes da fatura comercial nº 0153704 e HAWB 007055542, apresentados pelo transportador aéreo (*Termo de Entrada* nº 01002064-0, de 22/03/2001 – MAWB 020 6996 9034, HAWB 007055542), uma vez que, “*dada a impossibilidade de identificação da mercadoria importada foi aplicada a alíquota de 50% para o II e de 50% para o IPI, nos termos do artigo 67, caput e § 1º da Lei nº 10.833/2003*” (item I do início deste voto). A metodologia em tela é confirmada pelo relatório de diligência, fls. 373 da cópia digitalizada do processo.

Quanto à **multa** aplicada contra a recorrente, capitulada no artigo 106, II, “d” do Decreto-lei nº 37/66, ou seja, multa de 50% “*pelo extravio ou falta de mercadoria, inclusive apurado em ato de vistoria aduaneira*”, a mesma tem como base de cálculo o “*valor do imposto incidente sobre a importação da mercadoria ou o que incidiria se não houvesse isenção ou redução*”, conforme *caput* do dispositivo em comento.

Como visto, a base de cálculo do imposto sobre as importações foi estabelecida de forma equivocada em relação a todas as importações acima referidas. O erro contamina, portanto, a base de cálculo da própria multa.

Isso porém não ocorre em relação ao AWB 020 6570 1226 (01 volume, peso 100 Kg, sob o Termo de Entrada nº 01003406-4, de 10/05/2001), já que, para aludido conhecimento de transporte, foram utilizadas as informações constantes da fatura comercial nº 8018-2, apresentada pelo importador. Com efeito, extrai-se do auto de infração, fls. 03, que a alíquota de 16% para o II foi obtida especificamente em face do produto identificado na fatura comercial. É o que se extrai do auto de infração (fls. 3), corroborado pelas informações trazidas no relatório de diligência, conforme fls. 373 do e-processo.

Por conseguinte, em relação ao AWB 020 6570 1226 (Termo de Entrada nº 01003406-4), o lançamento deverá ser mantido em relação aos tributos (II e IPI) e à multa de 50% sobre o II.

Da nulidade não declarada em razão da improcedência do lançamento diante da decadência do direito de constituição do crédito tributário

Demonstrou-se acima que a base de cálculo do II (bem como a do IPI) foi estabelecida de forma equivocada, o que traz como consequência, também, mácula no que diz respeito à determinação da multa, por ser esta determinada a partir da base de cálculo do II.

Estando patente nos autos que parte do montante devido foi obtida a partir de uma base de cálculo cujo arbitramento não encontra amparo na lei, a consequência lógica seria a declaração de nulidade do lançamento, nessa parte, em vista do **vício material** demonstrado.

Com efeito, o lançamento não carece de nenhum dos elementos formais necessários à sua exteriorização (identificação do sujeito passivo, descrição dos fatos, matéria tributável, demonstrativo do montante devido – embora que aqui o montante tenha sido parcialmente calculado de forma equivocada, norma legal infringida, penalidade aplicável, identificação da autoridade administrativa autuante, local e data da lavratura). Todavia, contém um defeito em sua substância, relativamente à incorreta base de arbitramento utilizada, conforme ressaltado.

Em sintonia com tal exegese, De Plácido e Silva²:

Os vícios de forma, embora concernentes a formalidades exteriores, ou solenidades extrínsecas, não se confundem com os vícios dos documentos decorrentes de borrões, raspaduras, entrelinhas não ressalvadas, riscos, ou emendas, em lugares substanciais.

[...]

Os vícios de fundo bem se distinguem dos vícios de forma, referindo-se a formalidades habilitantes e a requisitos elementares à validade do ato, enquanto os vícios de forma se referem aos elementos de composição instrumentária e às solenidades prescritas para essa composição.

(grifos nossos)

Em resumo, a lide retrata realidade em que o lançamento preenche todos os elementos essenciais à sua plena validade do ponto de vista formal. Contudo, o mesmo foi em

parte maculado pela equivocada quantificação do crédito, mácula esta de natureza substancial, impossível de ser sanada.

Tal defeito deveria ensejar a nulidade da referida decisão de primeira instância. No entanto, considerando o disposto no § 3º do artigo 59 do Decreto nº 70.235/72³, e uma vez constatado que, devido às datas em que as importações foram registradas (ano de 2001), o direito de a Fazenda Pública constituir novo lançamento já está precluso pela decadência, merece seja declarada a improcedência do lançamento – já que ao caso não se aplica o disposto no artigo 173, inciso II, do CTN⁴, restrito às hipóteses de **vício formal**.

Logo, com relação aos conhecimentos aéreos em que a base de cálculo foi arbitrada (nºs 020 6245 4210 – Termo de Entrada 01002779-3; 020 6862 1582 (HAWB 41162364) – Termo de Entrada 01002828-5; 020 1610 4292 – Termo de Entrada 01006621-7; 020 6448 0216 (HAWB 109398093) – Termo de Entrada 01006863-5; e MAWB 020 6996 9034 (HAWB 007055542) – Termo de Entrada nº 01002064-0), há que ser dado **provimento ao recurso voluntário**, com a consequente extinção do crédito tributário correspondente em relação ao II, ao IPI e à multa de 50%.

Contudo, no que diz respeito ao AWB 020 6570 1226 (Termo de Entrada nº 01003406-4), **o lançamento deverá ser mantido em relação aos tributos (II e IPI) e à multa de 50% sobre o II**.

Da Conclusão

Pelas razões acima expostas, **VOTO para dar parcial provimento** ao recurso interposto pela recorrente, devendo ser mantida a parte do lançamento correspondente ao II, IPI e à multa de 50% sobre o II relativamente ao AWB 020 6570 1226 (Termo de Entrada nº 01003406-4).

Sala de Sessões, em

(assinado digitalmente)

Francisco José Barroso Rios – Relator

³ § 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta.

⁴ Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados: [...]

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

CÓPIA