



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10814.729076/2015-94
ACÓRDÃO	3002-004.377 – 3ª SEÇÃO/2ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	27 de maio de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	DELTA AIR LINES INC.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Importação - II

Data do fato gerador: 11/02/2012

PRELIMINAR. NULIDADE DO ACÓRDÃO RECORRIDO. CERCEAMENTO DE DEFESA. INDEFERIMENTO DE DILIGÊNCIA. SÚMULA CARF Nº 163. INOCORRÊNCIA. O indeferimento fundamentado de pedido de diligência não configura cerceamento de defesa, nos termos da Súmula CARF nº 163. O art. 37 da Lei nº 9.784/1999, invocado pela recorrente, pressupõe indicação precisa de documentos específicos existentes na Administração — requisito não satisfeito pela genérica relação de quesitos formulados na Impugnação. A demora processual, por si só, não impõe à autoridade julgadora a realização de diligências prescindíveis.

MÉRITO. EXTRAVIO DE MERCADORIA. ERRO DE EXPEDIÇÃO. AUSÊNCIA DE PROVA. PRESUNÇÃO LEGAL DO ART. 72, § 1º, DO REGULAMENTO ADUANEIRO. A declaração unilateral da transportadora de que as mercadorias 'não desembarcaram', desacompanhada de qualquer suporte probatório idôneo — nota de embarque de origem, registro de agente de carga, laudo técnico ou documento equivalente —, é manifestamente insuficiente para configurar o erro de expedição.

CONFERÊNCIA FINAL DE MANIFESTO. NULIDADE DO PROCEDIMENTO. LEGISLAÇÃO APLICÁVEL. ART. 144, § 1º, DO CTN. NORMA PROCEDIMENTAL. APLICAÇÃO IMEDIATA. A modificação do art. 658 do Regulamento Aduaneiro pelo Decreto nº 8.010/2013 — que incluiu os registros informatizados de armazenamento como parâmetro de Conferência Final de Manifesto — consubstancia norma procedimental de apuração e de fiscalização, não norma de incidência tributária material. Sua aplicação ao lançamento formalizado em dezembro de 2015 é expressamente autorizada pelo art. 144, § 1º, do CTN, que permite a retroatividade de critérios de apuração e de processos de fiscalização instituídos após o fato gerador.

ILEGITIMIDADE PASSIVA. RESPONSABILIDADE DO TRANSPORTADOR POR EXTRAVIO. AUTONOMIA. ART. 32, I E II, DO DECRETO-LEI Nº 37/1966 E ART. 660 DO REGULAMENTO ADUANEIRO. SOLIDARIEDADE DO ADQUIRENTE. INAPLICABILIDADE. A responsabilidade tributária imputada ao transportador por extravio de mercadoria decorre de regime jurídico autônomo, estabelecido nos arts. 32, I e II, do Decreto-Lei nº 37/1966 e 660, § 1º, I, do Decreto nº 6.759/2009. A ausência do adquirente no polo passivo não vicia o lançamento nem afasta a responsabilidade da transportadora, pois os fundamentos normativos são completamente distintos.

PIS/COFINS-IMPORTAÇÃO. BASE DE CÁLCULO. VALOR ADUANEIRO. ALEGADA DIVERGÊNCIA. APARÊNCIA. METODOLOGIAS DISTINTAS. ALÍQUOTAS VIGENTES. ADICIONAL DE 1% DA COFINS-IMPORTAÇÃO. ART. 8º, § 21, DA LEI Nº 10.865/2004. Para o PIS/PASEP e COFINS-Importação, a base de cálculo é o valor aduaneiro puro, conforme o art. 7º, I, da Lei nº 10.865/2004 com redação da Lei nº 12.865/2013, vigente à época do lançamento (dezembro de 2015). As alíquotas de 2,1% (PIS/PASEP) e 10,65% (COFINS, composta pela alíquota de 9,65% acrescida do adicional de 1% previsto no art. 8º, § 21, da Lei nº 10.865/2004 com redação da Lei nº 12.844/2013.

TAXA DE CÂMBIO. EXTRAVIO. FATO GERADOR. DATA DO LANÇAMENTO. ART. 73, II, 'C', DO REGULAMENTO ADUANEIRO. Em caso de extravio de mercadoria constante de manifesto, considera-se ocorrido o fato gerador para fins cambiais no dia do lançamento do crédito tributário, nos termos do art. 73, II, 'c', do Decreto nº 6.759/2009, c/c art. 97 do mesmo diploma e art. 24 do Decreto-Lei nº 37/1966.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares e, no mérito, negar provimento ao recurso voluntário.

Assinado Digitalmente

ADRIANO MONTE PESSOA – Relator

Assinado Digitalmente

Luiz Felipe de Rezende Martins Sardinha – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Adriano Monte Pessoa, Celso Jose Ferreira de Oliveira (substituto[a] integral), Gisela Pimenta Gadelha, Neiva Aparecida Baylon, Renata Casorla Mascarenas, Luiz Felipe de Rezende Martins Sardinha (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto por DELTA AIR LINES INC, empresa estrangeira de transporte aéreo internacional, em face do Acórdão nº 108-033.174, proferido pela 17ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento 08 (DRJ-08), que julgou improcedente a Impugnação apresentada contra o Auto de Infração nº 0817600/00411/15, mantendo o crédito tributário no valor total de R\$ 232.861,67.

O Auto de Infração foi lavrado em 3/12/2015, pela Alfândega do Aeroporto Internacional de São Paulo — ALF/GUARULHOS, para exigir os seguintes créditos tributários, apurados em razão do extravio de 01 (um) volume de carga:

Tributo	Cód. DARF	Base de Cálculo (R\$)	Alíquota	Imposto (R\$)	Multa (R\$)	Total (R\$)
Imposto de Importação	2892	489.719,59	12%	58.766,35	29.383,18	88.149,53
IPI- Importação	3345	548.485,94	15%	82.272,89	—	82.272,89
COFINS- Importação	4685	489.719,59	10,65%	52.155,14	—	52.155,14
PIS/PASEP- Importação	4562	489.719,59	2,10%	10.284,11	—	10.284,11
TOTAL	—	—	—	203.478,49	29.383,18	232.861,67

A autuação decorreu de Conferência Final de Manifesto que apurou o extravio de 01 (um) volume contendo 1.850 (mil oitocentos e cinquenta) unidades de Transponder UMT R-N120V (NCM 8517.62.51), transportado no voo DAL 0257 da companhia aérea Delta Air Lines Inc., com chegada em 11 de fevereiro de 2012, ao amparo do Conhecimento Aéreo MAWB nº 006 9827 2370 / HAWB 4DK7760, Manifesto nº 12004701-2, Voo DAL0257, consignadas ao importador NANSEN S/A INSTRUMENTS.

A mercadoria encontrava-se manifestada, com 01 volume previsto, mas constava com 0 volume armazenado no sistema MANTRA (Sistema Integrado de Gerência do Manifesto, do

Trânsito e do Armazenamento), o que levou a autoridade fiscal a instaurar o procedimento de Conferência Final de Manifesto, nos termos do art. 658 do Decreto nº 6.759/2009.

Em sede de instrução processual, a autoridade fiscal intimou a companhia aérea (Intimação nº 076/2014), que afirmou não possuir invoice e packing list. Em seguida, intimou o importador (Intimação nº 133/2014), que confirmou o extravio e apresentou cópias do conhecimento aéreo e da fatura comercial, as quais identificaram a mercadoria: 1.850 unidades de Transponder UMT R-N120V.

A recorrente foi cientificada do lançamento em 04/12/2015 e apresentou Impugnação em 23/12/2015, suscitando as seguintes teses: (i) ilegitimidade passiva, pela ausência do adquirente das mercadorias no polo passivo da autuação como responsável solidário (art. 32, parágrafo único, III, do Decreto-Lei nº 37/1966); (ii) nulidade do procedimento de Conferência Final de Manifesto, por aplicação retroativa e indevida da redação do art. 658 do Regulamento Aduaneiro introduzida pelo Decreto nº 8.010/2013; (iii) erro na base de cálculo do PIS/COFINS-Importação, com cobrança a maior em relação ao valor aduaneiro correto; (iv) equívoco na taxa de câmbio utilizada, que corresponderia à cotação da data de chegada do voo (R\$ 1,7169/USD em 11/02/2012), e não à da data do lançamento; (v) pedido de diligência para apuração de quesitos relativos ao suposto extravio.

A 17ª Turma da DRJ-08, pelo Acórdão nº 108-033.174, julgou a Impugnação improcedente em todas as suas vertentes, mantendo integralmente o crédito tributário.

Irresignada, a recorrente interpôs o presente Recurso Voluntário em 17/01/2023, reiterando os argumentos da Impugnação e acrescentando novas teses, a saber: em caráter preliminar, nulidade do Acórdão nº 108-033.174 por (a) comprovado 'erro de expedição', que afastaria a própria ocorrência do extravio, e (b) cerceamento de defesa decorrente do indeferimento do pedido de diligência.

No mérito, a recorrente alegou nulidade do procedimento de Conferência Final de Manifesto, com extensa argumentação sobre a irretroatividade do Decreto nº 8.010/2013 e sobre a distinção entre armazenamento e descarga; ilegitimidade passiva, com renovação dos argumentos da Impugnação; erro na base de cálculo do PIS/COFINS-Importação, com apresentação de planilha comparativa; equívoco na taxa de câmbio, com renovação da argumentação anterior.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **ADRIANO MONTE PESSOA**, Relator

Da Admissibilidade

A recorrente tomou ciência do Acórdão nº 108-033.174 em 28/12/2022, conforme fls. 168. Nos termos do parágrafo único do art. 5º do Decreto nº 70.235/1972, a contagem do prazo de 30 (trinta) dias para interposição do Recurso Voluntário iniciou-se no primeiro dia útil subsequente à intimação, qual seja, 29/12/2022. O prazo se encerrou em 27/01/2023.

O Recurso Voluntário foi protocolizado em 17 de janeiro de 2023, portanto, dentro do prazo legal. Assim, há de se reconhecer a sua tempestividade.

Das Preliminares:

Nulidade do Acórdão Recorrido

A recorrente suscita, preliminarmente, a nulidade do Acórdão nº 108-033.174 articulando dois fundamentos: (a) a existência de comprovado 'erro de expedição', que afastaria a própria configuração do extravio e, por via de consequência, a competência da autoridade julgadora para manter o lançamento; e (b) o cerceamento de defesa decorrente do indeferimento do pedido de diligência formulado na Impugnação.

Analisar-se-ão os dois fundamentos de forma autônoma, embora reconhecida a conexão lógica entre eles.

Do Erro de Expedição

A recorrente invoca o art. 649, II, do Regulamento Aduaneiro (Decreto nº 6.759/2009, com redação do Decreto nº 8.010/2013), que define extravio como 'toda e qualquer falta de mercadoria, ressalvados os casos de erro inequívoco ou comprovado de expedição', para sustentar que as mercadorias objeto da autuação jamais teriam sido embarcadas e que a ausência de armazenamento decorreu de mero erro de registro no sistema MANTRA.

O argumento não encontra amparo no conjunto probatório dos autos, por várias razões que passo a expor.

A ressalva do art. 649, II, do Regulamento Aduaneiro para os casos de 'erro inequívoco ou comprovado de expedição' é norma de exceção. Como toda exceção, sua aplicação pressupõe o preenchimento rigoroso dos requisitos que a definem. O erro deve ser, simultaneamente, 'inequívoco', sem margem para dúvida, ou 'comprovado', amparado em prova documental objetiva.

O ônus de demonstrar a ocorrência desta exceção recai, nos termos dos arts. 330 do Código Civil e 373, II, do Código de Processo Civil (aplicados subsidiariamente ao processo administrativo tributário), sobre aquele que dela se beneficia, ou seja, sobre a recorrente.

No plano probatório, a exceção do erro de expedição exigiria, em tese, ao menos um dos seguintes elementos: documentação de origem demonstrando que a carga jamais foi entregue à companhia aérea no ponto de embarque; registros operacionais do transportador evidenciando divergência entre a carga efetivamente transportada e o manifesto emitido; laudo técnico elaborado por autoridade aeroportuária do ponto de partida; correspondência contemporânea aos fatos entre a transportadora e o embarcador demonstrando a não ocorrência do embarque; ou qualquer outro elemento probatório de natureza objetiva e verificável.

Nenhum elemento desta natureza foi apresentado pela recorrente, nem na Impugnação, nem no Recurso Voluntário. O único elemento apresentado é a própria declaração da recorrente, produzida unilateralmente, sem qualquer suporte documental externo que a corrobore.

A inconsistência da tese recursal é evidenciada pela própria contradição interna da declaração prestada pela recorrente em resposta à Intimação nº 076/2014. Naquela oportunidade, a recorrente afirmou que as cargas estavam 'manifestadas e informadas corretamente', mas que 'não desembarcaram em GRU, impossibilitando a regularização do sistema MANTRA e consequentemente a exclusão', conforme se lê às fls. 32/59.

Essa declaração contém uma antinomia irresolúvel. Se as cargas foram 'manifestadas e informadas corretamente', é porque o transportador reconhece que havia carga a ser transportada, o que afasta, de plano, a hipótese de erro de expedição. Um erro de expedição pressupõe que a carga nunca existiu para fins de transporte, ou seja, o manifesto teria sido preenchido com informação errônea, retratando carga que, na realidade, nunca foi entregue ao transportador. Se, ao contrário, o manifesto estava 'correto' segundo a própria transportadora, é porque a carga existia e seu desaparecimento configura extravio propriamente dito, e não erro de expedição.

A tentativa de sustentar, simultaneamente, que o manifesto estava correto e que a carga nunca foi embarcada é logicamente incoerente, pois a correção do manifesto pressupõe a existência da carga que ele descreve.

Afasta definitivamente a tese do erro de expedição a conduta do importador NANSEN S/A INSTRUMENTS. Regularmente intimado pela autoridade fiscal por meio da Intimação nº 133/2014, o importador confirmou expressamente o extravio ('Ratificamos o extravio da carga amparada pelo conhecimento de transporte 006-9827230-4DK7760') e apresentou cópia do conhecimento aéreo e da fatura comercial identificando a mercadoria, conforme se observa às fls. 32/59.

Se houvesse erro de expedição, isto é, se a carga jamais tivesse sido embarcada, o importador teria naturalmente contestado qualquer notícia de 'extravio', esclarecendo que jamais esperava receber aquela carga porque ela nunca havia partido. Ao contrário, o importador não apenas confirmou o extravio, mas igualmente forneceu à fiscalização a documentação que comprova a existência e o conteúdo da carga — documentação que a própria transportadora afirmou não possuir.

Essa assimetria probatória é eloquente, na medida em que o importador, que tinha interesse direto em esclarecer que nada havia sido enviado, caso fosse essa a realidade, confirmou o extravio. A transportadora, por sua vez, que tinha interesse direto em demonstrar o erro de expedição, apresentou apenas declaração própria, sem qualquer suporte externo.

Independentemente do debate sobre o ônus da prova, o art. 72, § 1º, do Regulamento Aduaneiro estabelece presunção legal expressa em desfavor da tese recursal, ao estabelecer que 'para efeito de ocorrência do fato gerador, considera-se entrada no território aduaneiro a mercadoria que conste como importada e cujo extravio tenha sido verificado pela autoridade

aduaneira'. Veja-se, nesse mesmo sentido, a redação atual e as redações anteriores do referido dispositivo:

“§ 1º Para efeito de ocorrência do fato gerador, considera-se entrada no território aduaneiro a mercadoria que conste como importada e cujo extravio tenha sido apurado pela administração aduaneira (Decreto-Lei nº 37, de 1966, art. 1º, § 2º, com a redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 1988, art. 1º).

§ 1º Para efeito de ocorrência do fato gerador, considera-se entrada no território aduaneiro a mercadoria que conste como importada e cujo extravio tenha sido apurado pela autoridade aduaneira (Decreto-Lei nº 37, de 1966, art. 1º, § 2º, com a redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 1988, art. 1º). (Redação dada pelo Decreto nº 7.213, de 2010).

§ 1º Para efeito de ocorrência do fato gerador, considera-se entrada no território aduaneiro a mercadoria que conste como importada e cujo extravio tenha sido verificado pela autoridade aduaneira (Decreto-Lei nº 37, de 1966, art. 1º, § 2º com a redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 1988, art. 1º). (Redação dada pelo Decreto nº 8.010, de 2013)”

A presunção legal é instrumento normativo que dispensa a Fazenda Nacional de provar o fato presumido, invertendo o ônus para a parte que pretende afastá-la. No presente caso, a Fazenda Nacional demonstrou que a mercadoria constava do manifesto (existência formal da carga); e que o extravio foi verificado pela autoridade aduaneira em regular procedimento de Conferência Final de Manifesto. Preenchidos esses dois requisitos, opera automaticamente a presunção do art. 72, § 1º, do Regulamento Aduaneiro, presunção que somente cede diante de prova efetiva em contrário.

A recorrente não produziu prova efetiva em contrário. Sua declaração unilateral, contraditória em si mesma e desacompanhada de qualquer suporte documental objetivo, não tem o condão de afastar presunção legal expressa.

Rejeita-se, portanto, a alegação de comprovado erro de expedição.

Do Cerceamento de Defesa pelo Indeferimento da Diligência

A recorrente sustenta que o indeferimento do pedido de diligência formulado na Impugnação constituiu cerceamento de defesa, especialmente porque os documentos necessários à prova do erro de expedição estariam em poder da Administração Pública. Para tanto, invoca o art. 37 da Lei nº 9.784/1999, que impõe ao órgão competente o dever de obter, de ofício, documentos existentes na Administração quando declarados pelo interessado.

O art. 37 da Lei nº 9.784/1999 dispõe: 'Quando o interessado declarar que fatos e dados estão registrados em documentos existentes na própria Administração responsável pelo processo ou em outro órgão administrativo, o órgão competente para a instrução proverá, de ofício, à obtenção dos documentos ou das respectivas cópias'.

A aplicação desse dispositivo pressupõe o cumprimento de requisitos específicos pelo interessado: declaração precisa e objetiva de quais fatos ou dados pretende demonstrar;

indicação específica de quais documentos contêm esses fatos ou dados; e identificação do órgão ou setor da Administração em que esses documentos se encontram. Esses requisitos não são formalismos desnecessários, mas decorrem da própria lógica do dispositivo, que visa facilitar o acesso a documentos existentes e identificáveis, e não transformar o julgador em investigador privado da parte requerente.

No presente caso, a recorrente formulou uma relação de quesitos genéricos de investigação sem atender a nenhum desses requisitos. A recorrente não indicou quais documentos específicos demonstrariam o alegado erro de expedição. Não identificou em qual órgão, sistema ou setor da Administração esses documentos estariam disponíveis. Não especificou quais registros do sistema MANTRA ou SISCOMEX contradiriam as conclusões da fiscalização. Limitou-se a requerer que a autoridade julgadora investigasse, de forma livre e aberta, uma série de hipóteses fáticas em benefício da própria requerente.

Essa modalidade de pedido não encontra supedâneo no art. 37 da Lei nº 9.784/1999. O dever de instrução *ex officio* ali previsto pressupõe que o interessado saiba e declare onde estão os documentos que pretende utilizar. Não há poder ou dever de a Administração Pública realizar investigação geral, ampla e irrestrita em benefício do particular.

Ainda que se admitisse a adequação formal do pedido de diligência, o seu indeferimento seria plenamente justificado pela prescindibilidade dos quesitos à luz do conjunto probatório já existente nos autos.

Como bem assentado no acórdão recorrido, em relação aos quesitos formulados à fl. 82 dos autos pela recorrente em sede de impugnação, o Quesito I (elementos de prova do extravio mediante confronto dos termos de entrada, conhecimentos máster e house, com os registros de descarga) é desnecessário porque o extravio foi constatado pela autoridade fiscal com base em procedimento regular de Conferência Final de Manifesto, devidamente documentado nos autos. O confronto solicitado pela recorrente já foi realizado pela fiscalização, resultado que a recorrente simplesmente contesta, sem apresentar prova em sentido contrário.

O Quesito II (intimação do transportador ou agentes de carga para apresentar provas do extravio) é impertinente, uma vez que a 'transportadora' é a própria recorrente, a qual já foi regularmente intimada e respondeu à Intimação nº 076/2014. Não há sentido em intimar novamente quem já se manifestou nos autos.

O Quesito III (eventual ocorrência junto à autoridade policial brasileira) é inadmissível. A apuração de extravio de mercadoria importada é competência exclusiva da autoridade aduaneira, conforme os arts. 658 e seguintes do Regulamento Aduaneiro. A intervenção da autoridade policial é irrelevante para fins tributários, eis que a eventual instauração de inquérito policial não afasta, suspende nem modifica a obrigação tributária decorrente do extravio.

O Quesito IV (cobertura por seguro) é irrelevante. A existência de apólice de seguro e o pagamento de eventual indenização securitária são fatos extrafiscais que não afetam a incidência dos tributos aduaneiros. O Regulamento Aduaneiro não elenca a ausência de seguro como

requisito para a constituição do crédito tributário por extravio, nem a existência de seguro como causa de exclusão da responsabilidade do transportador.

O Quesito V (responsáveis pela informação no MANTRA) é desnecessário porque a resposta já está na legislação, nos termos dos arts. 41 e 42 do Regulamento Aduaneiro, c/c os arts. 4º, 6º e 9º da IN SRF nº 102/1994, as informações sobre carga procedente do exterior são prestadas no MANTRA pelo próprio transportador ou seus representantes. A recorrente é, portanto, a responsável pelas informações que agora contesta, não há terceiro a ser responsabilizado pela informação que ela mesma inseriu.

Os Quesitos VI a IX (intervenção do depositário, pesagem da carga, avaria e extravio de volumes) são igualmente desnecessários porque a questão central dos autos, o não armazenamento de carga manifestada, é incontroversa. A própria recorrente admitiu que a carga 'não desembarcou em GRU'. Não há utilidade em investigar o comportamento do depositário em relação a uma carga que, segundo a própria transportadora, nunca chegou ao aeroporto de destino.

A jurisprudência consolidada deste Conselho, sintetizada na **Súmula CARF nº 163**, é inequívoca: “O indeferimento fundamentado de requerimento de diligência ou perícia não configura cerceamento do direito de defesa, sendo facultado ao órgão julgador indeferir aquelas que considerar prescindíveis ou impraticáveis”.

O indeferimento pelo Acórdão nº 108-033.174 foi fundamentado, examinando cada quesito individualmente e justificando sua prescindibilidade ou impertinência. Não há, portanto, qualquer violação ao contraditório ou à ampla defesa, garantias constitucionais que asseguram à parte o direito de ser ouvida e de apresentar suas razões, não o direito ilimitado de produzir qualquer prova que entenda conveniente, independentemente de sua pertinência e necessidade.

O argumento de que a demora de sete anos entre a Impugnação e o julgamento teria criado 'oportunidade suficiente' para a realização da diligência e que, portanto, seu não cumprimento nulificaria o acórdão, não tem respaldo no ordenamento jurídico.

O prazo razoável de duração do processo é garantia da parte, não instrumento para transformar a demora administrativa em fundamento de nulidade de decisões de mérito tecnicamente corretas. A solução para a demora excessiva está nos mecanismos de controle e responsabilização previstos na legislação processual, não no reconhecimento de nulidades de decisões de mérito.

Rejeita-se, portanto, a alegação de cerceamento de defesa e a nulidade do Acórdão recorrido.

III — Da Nulidade do Procedimento de Conferência Final de Manifesto

A recorrente sustenta, no mérito, que o procedimento de Conferência Final de Manifesto seria nulo porque teria sido realizado com base na redação do art. 658 do Regulamento Aduaneiro introduzida pelo Decreto nº 8.010/2013, que incluiu os registros de armazenamento como parâmetro de conferência, sendo essa redação inaplicável a fatos ocorridos em 2012, quando

vigorava a versão original do dispositivo, limitada ao confronto do manifesto com os 'registros de descarga'.

O argumento é sofisticado e merece exame aprofundado, tanto sob a perspectiva do direito intertemporal quanto sob a análise dos fatos dos autos. O ponto central da controvérsia é a natureza jurídica do art. 658 do Regulamento Aduaneiro, trata-se de norma de incidência tributária material ou de norma procedimental de apuração e fiscalização?

A doutrina tributária brasileira, desde Geraldo Ataliba e Ruy Barbosa Nogueira a Paulo de Barros Carvalho, distingue com precisão as normas que definem o fato jurídico tributário (hipótese de incidência, sujeitos, base de cálculo e alíquota) das normas que disciplinam o exercício da competência administrativa de verificação e constituição do crédito tributário. As primeiras compõem o direito tributário material; as segundas integram o direito tributário formal ou o direito tributário procedimental.

A regra do art. 144, caput, do CTN, segundo a qual o lançamento rege-se pela lei vigente na data do fato gerador, aplica-se às normas materiais, pois são elas que definem se houve fato gerador, quem é o sujeito passivo e qual o montante do tributo. A exceção do art. 144, § 1º, do CTN, por seu turno, que permite a aplicação retroativa de legislação que 'institua novos critérios de apuração ou processos de fiscalização', aplica-se às normas procedimentais, as quais disciplinam o como e o quando do lançamento, mas não o se e o quanto.

O art. 658 do Regulamento Aduaneiro é, inequivocamente, norma procedimental. Ele não define o que é extravio (definição no art. 649, II); quem responde pelo extravio (arts. 32 do Decreto-Lei nº 37/1966 e 660-661 do Regulamento Aduaneiro); qual o tributo incidente (II, IPI, PIS/COFINS-Importação); qual a base de cálculo (arts. 73 e 77 do Regulamento Aduaneiro); e qual a alíquota aplicável. Ele define, exclusivamente, o procedimento administrativo pelo qual a autoridade aduaneira constata a falta de mercadoria manifestada, isto é, a 'Conferência Final de Manifesto' e seus instrumentos de verificação.

A modificação do art. 658 pelo Decreto nº 8.010/2013, ao adicionar os 'registros, informatizados ou não, de descarga ou armazenamento' como parâmetros de confronto, expandiu os meios investigatórios disponíveis para a autoridade aduaneira. Não alterou o conceito de extravio, não criou nova hipótese de incidência, não modificou a sujeição passiva, não alterou a base de cálculo nem as alíquotas.

Sendo norma procedimental, sua aplicação ao lançamento de dezembro de 2015 é expressamente autorizada pelo art. 144, § 1º, do CTN, independentemente de o fato gerador reportar-se a 2012.

O art. 144, § 1º, do CTN autoriza a aplicação retroativa de legislação que, posteriormente ao fato gerador, 'tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliado os poderes de investigação das autoridades administrativas, ou outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios, exceto, neste último caso, para o efeito de atribuir responsabilidade tributária a terceiros'.

A redação do dispositivo revela que o legislador complementar optou, conscientemente, pela aplicação imediata das normas que ampliam os poderes investigatórios da Administração Tributária. A *ratio legis* é clara, porquanto o Fisco deve poder utilizar os melhores e mais eficazes instrumentos disponíveis no momento do lançamento para apurar o crédito tributário, não ficando limitado a ferramentas obsoletas que existiam na data do fato gerador.

O que não pode retroagir são as normas que criam ou agravam a obrigação tributária material. E, ao contrário do que sustentado pela recorrente, a norma do art. 648 parcialmente reformulada pelo Decreto n. 8.010/2013 não criou, nem instituiu, nem modificou a responsabilidade tributária do transportador já anteriormente prevista no sistema normativo aduaneiro.

A recorrente invoca a ressalva final do art. 144, § 1º — 'exceto, neste último caso, para o efeito de atribuir responsabilidade tributária a terceiros' — para argumentar que a aplicação da nova redação do art. 658 implicaria atribuir responsabilidade tributária com fundamento em norma inexistente à época dos fatos.

O argumento não procede por razão jurídica elementar, a ressalva final do art. 144, § 1º refere-se à 'outorga de maiores garantias ou privilégios ao crédito', a terceira hipótese listada no dispositivo, como mecanismo para atribuir responsabilidade. Ela não alcança, portanto, as duas primeiras hipóteses (novos critérios de apuração e processos de fiscalização), que são exatamente as aplicáveis ao caso dos autos. Interpretação diferente esvaziaria completamente o sentido das duas primeiras hipóteses, tornando inútil a disposição do § 1º.

Ademais, a responsabilidade da recorrente, não decorre do art. 658 do Regulamento Aduaneiro. Decorre dos arts. 32, I e II, do Decreto-Lei nº 37/1966 e 661 do Regulamento Aduaneiro, normas que vigoravam integralmente em 2012 e que atribuem ao transportador responsabilidade pelo extravio de mercadoria manifestada, constatado na descarga.

O art. 658 apenas disciplina o procedimento de constatação; a responsabilidade é estabelecida por outros dispositivos. Não há, portanto, qualquer 'atribuição retroativa de responsabilidade tributária a terceiro', eis que a responsabilidade preexiste ao procedimento de constatação e a ele não se reduz.

A recorrente invoca a redação original do art. 658, que previa apenas o confronto com os 'registros de descarga', para argumentar que a não armazenamento não poderia ser equiparado ao extravio. Sustenta que a carga poderia ter sido descarregada sem ser direcionada ao armazenamento por razões operacionais legítimas, ficando, por exemplo, em posse direta do importador ou de terceiro autorizado.

Esse argumento, embora apresentado com aparente solidez, colide com os próprios fatos declarados pela recorrente. A recorrente não sustentou que a carga foi descarregada e entregue a terceiro sem armazenamento, mas sustentou, ao contrário, que a carga 'não desembarcou em GRU'. Se a carga não desembarcou, não há qualquer registro de descarga que a identifique, tornando absolutamente irrelevante, *in casu*, a distinção entre a redação original e a modificada

do art. 658. Sob qualquer das redações, a ausência total de registro — de descarga ou de armazenamento — aponta inequivocamente para o extravio.

Ademais, o art. 661, parágrafo único, do Regulamento Aduaneiro, vigente em 2009 e inalterado pelo Decreto nº 8.010/2011, assim já estabelecia: **'Constatado, na conferência final do manifesto de carga, extravio ou acréscimo de volume ou de mercadoria, inclusive a granel, serão exigidos do transportador os tributos e multas cabíveis'**.

A constatação do extravio é o fato objetivo; o procedimento é apenas o meio formal de verificação. Mesmo sob a redação original do art. 658, a ausência de qualquer registro de descarga de carga manifestada configura extravio, o que, por sinal, é admitido pela própria jurisprudência do CARF citada pela recorrente no contexto de fundamentos distintos.

A recorrente cita, em seu favor, decisões do CARF e da Justiça Federal no sentido de que 'a falta de armazenamento de carga não constitui fato apurável mediante procedimento de conferência final do manifesto e tampouco serve para constatar extravio'. Essa jurisprudência, contudo, refere-se a situações fáticas distintas das dos presentes autos.

Nos precedentes citados, discutia-se se a Fazenda poderia presumir o extravio com base exclusivamente na ausência de registro de armazenamento no sistema informatizado, sem qualquer verificação adicional e sem que houvesse qualquer outro indício de extravio. Em tais casos, a jurisprudência reconhecia que o mero não armazenamento, que pode decorrer de inúmeros fatores operacionais legítimos, não era, por si só, suficiente para configurar o extravio.

O presente caso é substancialmente diverso. Aqui, o extravio não foi inferido apenas da ausência de registro de armazenamento, mas constatado mediante procedimento formal de Conferência Final de Manifesto (Termo 12004701-2), corroborado pela confirmação expressa do importador destinatário das mercadorias, que afirmou não ter recebido a carga, e pela apresentação da fatura comercial que identificava o conteúdo do volume.

A Fazenda Nacional não presumiu o extravio a partir de mero dado informático, mas o verificou mediante regular procedimento de instrução probatória, com intimação das partes interessadas e obtenção de documentação confirmatória. A distinção entre os casos precedentes e o presente é, portanto, qualitativa, ali havia presunção baseada em dado único; aqui há verificação fundamentada em conjunto probatório convergente.

Rejeita-se integralmente a alegação de nulidade do procedimento de Conferência Final de Manifesto.

IV — Da Ilegitimidade Passiva

A recorrente sustenta que o adquirente das mercadorias, NANSEN S/A INSTRUMENTS, deveria figurar no polo passivo da autuação como responsável solidário, com base no art. 32, parágrafo único, III, do Decreto-Lei nº 37/1966, e que a ausência do adquirente no polo passivo tornaria o lançamento improcedente.

O Decreto-Lei nº 37/1966, em seu art. 32, estabelece duas categorias distintas de responsáveis pelo pagamento do Imposto de Importação. O caput identifica os responsáveis

principais: o transportador (inciso I) e o depositário (inciso II). O parágrafo único, em sua redação anterior à LC n. 227/2026) elencava os responsáveis solidários em hipóteses específicas: o adquirente ou cessionário de mercadoria com isenção ou redução do imposto (inciso I); o representante, no País, do transportador estrangeiro (inciso II); e o adquirente de mercadoria estrangeira em operação de importação por conta e ordem, por intermédio de pessoa jurídica importadora (inciso III).

A estrutura normativa é clara, há responsáveis principais, transportador e depositário, e responsáveis solidários em situações específicas. A responsabilidade solidária não é regra geral; é exceção que exige o enquadramento preciso na hipótese legal que a prevê.

O art. 32, parágrafo único, III, do Decreto-Lei nº 37/1966 referia-se, em termos expressos e inequívocos, ao 'adquirente de mercadoria de procedência estrangeira, no caso de importação realizada por sua conta e ordem, por intermédio de pessoa jurídica importadora'.

Três requisitos cumulativos são exigidos para a incidência dessa solidariedade: o adquirente deve ter encomendado a importação; a importação deve ter sido realizada 'por conta e ordem' do adquirente; e a operação deve ter se dado 'por intermédio de pessoa jurídica importadora', ou seja, um terceiro atuou como importador nominal por conta do adquirente.

Nenhum desses requisitos está presente nos autos. O presente processo não cuida de importação por conta e ordem de terceiro. Cuida de responsabilidade do transportador pelo extravio de mercadoria que lhe foi confiada para transporte. São institutos jurídicos completamente distintos, o primeiro trata de quem encomendou e financiou a importação; o segundo trata de quem perdeu a carga no trajeto.

A tentativa da recorrente de aplicar o art. 32, parágrafo único, III, ao presente caso representa interpretação extensiva de norma de responsabilidade solidária — interpretação inadmissível no direito tributário. Nos termos do art. 111, II, do CTN, a legislação tributária que define a sujeição passiva é interpretada literalmente. Não há como ampliar, por interpretação, o alcance do art. 32, parágrafo único, III, para abarcar hipóteses que ele expressamente não contempla.

A responsabilidade do transportador pelo extravio de mercadoria tem fundamento jurídico completamente autônomo, estabelecido em dispositivos distintos do art. 32, parágrafo único, III. Os arts. 660 e 661 do Regulamento Aduaneiro, c/c o art. 41 do Decreto-Lei nº 37/1966, estabelecem que o transportador é responsável pelo extravio de mercadoria manifestada, independentemente de qualquer consideração sobre o adquirente ou importador.

Trata-se de responsabilidade de natureza substitutiva ou por inadimplemento de obrigação própria. O transportador, ao aceitar o transporte de carga manifestada, assume a obrigação de entregá-la ao depositário alfandegário no ponto de destino. O descumprimento dessa obrigação, pela não entrega da carga, gera responsabilidade tributária direta do transportador pelos tributos que incidiriam sobre aquela carga. Não há, nesse mecanismo, qualquer relação de solidariedade com o adquirente, uma vez que a obrigação do transportador é autônoma e origina-se do próprio contrato de transporte e das normas aduaneiras que o regulam.

A inclusão do adquirente no polo passivo da autuação, além de juridicamente desnecessária, seria juridicamente incorreta, o adquirente não tem qualquer relação com o extravio da mercadoria, ele é a vítima do extravio, não seu causador. Em meu sentir, imputar-lhe responsabilidade solidária pelo pagamento dos tributos decorrentes do extravio que vitimou a ele próprio seria, além de juridicamente infundado, materialmente injusto.

Isto posto, rejeita-se a alegação de ilegitimidade passiva.

V — Do Erro na Base de Cálculo do PIS/COFINS-Importação

A recorrente aponta divergência entre o valor aduaneiro de R\$ 489.719,59, utilizado como base de cálculo para o Imposto de Importação, e os valores tributáveis de R\$ 548.485,94 indicados nos demonstrativos do IPI e do PIS/COFINS-Importação, concluindo que a fiscalização utilizou base de cálculo incorreta para as contribuições sociais, gerando cobrança a maior.

Essa alegação revela, em verdade, incompreensão sobre as distintas metodologias legalmente previstas para cada tributo incidente na importação. A divergência apontada não é erro: é consequência necessária da aplicação das normas legais específicas de cada tributo.

Para fins do IPI incidente na importação, o art. 190, I, 'a', do Decreto nº 7.212/2010 (RIPI/2010) estabelece que a base de cálculo é 'o valor que servir ou que serviria de base para o cálculo do imposto de importação, por ocasião do desembaraço aduaneiro, acrescido do montante desse imposto e dos encargos cambiais efetivamente pagos pelo importador ou dele exigíveis'. Dito de outra forma, para o IPI, a base de cálculo é: Valor Aduaneiro + Imposto de Importação.

No presente caso: R\$ 489.719,59 (valor aduaneiro) + R\$ 58.766,35 (II) = R\$ 548.485,94 — exatamente o valor indicado no demonstrativo do IPI como 'Valor Tributável'. A divergência apontada pela recorrente é, portanto, não um erro da fiscalização, mas a correta aplicação da norma legal que determina a inclusão do próprio Imposto de Importação na base de cálculo do IPI.

Para fins do PIS/PASEP e COFINS-Importação, a base de cálculo é o valor aduaneiro, conforme o art. 7º, I, da Lei nº 10.865/2004, com redação dada pela Lei nº 12.865/2013: 'A base de cálculo será: I — o valor aduaneiro, na hipótese do inciso I do caput do art. 3º desta Lei'.

O valor aduaneiro no presente caso é R\$ 489.719,59, e é precisamente esse o valor sobre o qual a fiscalização calculou as contribuições sociais, como demonstra o cotejo entre os demonstrativos de apuração. A recorrente confundiu o valor tributável do IPI (R\$ 548.485,94, que inclui o II) com a base de cálculo do PIS/COFINS (R\$ 489.719,59, que é o valor aduaneiro puro).

As alíquotas utilizadas pela fiscalização, 2,1% para PIS/PASEP-Importação e 10,65% para COFINS-Importação, são as legalmente vigentes à data do lançamento (dezembro de 2015), nos termos do art. 8º da Lei nº 10.865/2004 com a redação dada pela Lei nº 13.137/2015.

A alíquota de 10,65% da COFINS-Importação é composta pela alíquota de 9,65% (prevista no art. 8º, I, 'b', com redação da Lei nº 13.137/2015) acrescida do adicional de 1% (previsto no art. 8º, § 21, da Lei nº 10.865/2004, com redação dada pela Lei nº 12.844/2013). Este adicional incide

sobre bens 'classificados na TIPI aprovada pelo Decreto nº 7.660, de 23 de dezembro de 2011, relacionados no Anexo I da Lei nº 12.546, de 14 de dezembro de 2011'.

A NCM 8517.62.51, classificação atribuída às mercadorias objeto da autuação (Transponder UMT R-N120V), constava do referido Anexo I da Lei nº 12.546/2011, razão pela qual o adicional de 1% foi corretamente aplicado.

VI — A Legislação Vigente à Data do Lançamento e a Inconstitucionalidade Parcial do Art. 7º da Lei nº 10.865/2004

A recorrente invocou, na Impugnação, a declaração de inconstitucionalidade pelo STF, no RE 559.937/RS, da parte do art. 7º, I, da Lei nº 10.865/2004 que determinava a inclusão do ICMS e das próprias contribuições na base de cálculo do PIS/PASEP e COFINS-Importação.

Esse argumento é improcedente no presente caso por uma razão simples e definitiva. O lançamento foi efetuado em dezembro de 2015, após a superação legislativa da inconstitucionalidade pela Lei nº 12.865/2013, que deu nova redação ao art. 7º, I, da Lei nº 10.865/2004, fixando o 'valor aduaneiro' puro como base de cálculo, exatamente o valor que a fiscalização utilizou. A fiscalização não aplicou a norma declarada inconstitucional, eis que já aplicou a norma que a substituiu, em conformidade com o entendimento do Supremo Tribunal Federal.

Tratando-se de extravio, o fato gerador considera-se ocorrido na data do lançamento, nos termos do art. 4º, II, da Lei nº 10.865/2004. A legislação aplicável é, portanto, a vigente em dezembro de 2015, que é a legislação constitucional. A recorrente não sofreu qualquer prejuízo decorrente da inconstitucionalidade, vez que lhe foi cobrado exatamente o que a legislação constitucional vigente determinava.

A fiscalização utilizou, corretamente, o valor aduaneiro de R\$ 489.719,59 como base de cálculo das contribuições sociais, aplicando as alíquotas de 2,1% (PIS: R\$ 10.284,11) e 10,65% (COFINS: R\$ 52.155,14), em conformidade com a legislação vigente em dezembro de 2015. Não há cobrança a maior.

Rejeita-se integralmente, portanto, a alegação de erro na base de cálculo.

VI — Do Alegado Equívoco na Taxa de Câmbio

A recorrente sustentou, apenas em sede de impugnação, que a taxa de câmbio de R\$ 3,8745/USD utilizada pela fiscalização seria incorreta, devendo ser utilizada a cotação de R\$ 1,7169/USD correspondente ao dólar em 11/02/2012, data de chegada do voo DAL0257 ao Aeroporto Internacional de São Paulo.

Esta alegação, embora não tenha sido renovada nas razões recursais da recorrente, sobre a qual operariam os efeitos da preclusão, é aqui enfrentada em homenagem ao princípio da eventualidade e ao princípio processual *tantum devolutum quantum appellatum*, uma vez que se devolve a este colegiado toda a matéria de ordem pública decidida no acórdão recorrido.

O argumento parte de premissa equivocada quanto à identificação da 'data em que se considerar ocorrido o fato gerador', que é o critério legal para determinação da taxa de câmbio aplicável, nos termos do art. 97 do Regulamento Aduaneiro, que assim dispõe:

“Art. 97. Para efeito de cálculo do imposto, os valores expressos em moeda estrangeira deverão ser convertidos em moeda nacional à taxa de câmbio vigente na data em que se considerar ocorrido o fato gerador”.

A questão é, portanto, quando se considera ocorrido o fato gerador para efeitos de câmbio em caso de extravio apurado pela autoridade aduaneira?

O art. 73 do Regulamento Aduaneiro (Decreto nº 6.759/2009), corroborando o art. 23 do Decreto-Lei nº 37/1966, dispõe que: “Para efeito de cálculo do imposto, considera-se ocorrido o fato gerador: [...] 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 tenha sido verificado** pela autoridade aduaneira”. (sem grifos no original)

A norma é clara e específica. Quando se trata de extravio apurado em manifesto pela autoridade aduaneira, que é precisamente o caso dos autos, o fato gerador, para fins de cálculo do imposto, considera-se ocorrido não na data da chegada do veículo transportador, mas na data do lançamento do crédito tributário.

A opção legislativa pelo câmbio da data do lançamento, e não da data da chegada do veículo, tem fundamento em razões práticas e jurídicas relevantes. Do ponto de vista prático, o extravio de mercadoria pode ser verificado meses ou anos após a chegada do veículo, como ocorre no presente caso, em que o voo chegou em fevereiro de 2012 e o lançamento foi efetuado em dezembro de 2015. Utilizar a taxa de câmbio da data da chegada, três anos e dez meses antes do lançamento, geraria distorções significativas no valor do crédito tributário, beneficiando artificialmente o transportador responsável pelo extravio em detrimento da Fazenda Nacional.

Do ponto de vista jurídico, o regime especial de câmbio para extravio está em harmonia com o regime especial de fato gerador previsto no próprio art. 72, § 1º, do Regulamento Aduaneiro, pois se o fato gerador em caso de extravio é ficto, a lei cria uma presunção de entrada no território aduaneiro para mercadoria que não chegou efetivamente ao destino, sendo perfeitamente coerente que o câmbio aplicável também seja o da data em que essa ficção jurídica é formalmente constituída pelo lançamento tributário.

O lançamento foi formalizado em dezembro de 2015. A taxa de câmbio de R\$ 3,8745 por dólar norte-americano, utilizada pela fiscalização, corresponde à cotação vigente na data do lançamento, conforme a regra do art. 73, II, 'c', do Regulamento Aduaneiro. A taxa de R\$ 1,7169/USD, invocada pela recorrente, corresponde à cotação de fevereiro de 2012, data que é irrelevante para fins cambiais no caso de extravio apurado em manifesto.

Não merece reparos, portanto, a rejeição dessa alegação pelo acórdão recorrido.

VII — Conclusão

Por todo o exposto, voto por rejeitar as preliminares e, no mérito, **NEGAR PROVIMENTO** ao recurso voluntário, mantendo integralmente o crédito tributário de R\$ 232.861,67 constituído pelo Auto de Infração nº 0817600/00411/15, nos exatos termos do Acórdão nº 108-033.174 da 17ª Turma da DRJ-08.

Assinado Digitalmente

ADRIANO MONTE PESSOA