



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10830.720314/2007-98
ACÓRDÃO	3001-003.221 – 3ª SEÇÃO/1ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	12 de dezembro de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	LUFTHANSA CARGO A.G.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Data do fato gerador: 19/11/2007

NULIDADE DE AUTO DE INFRAÇÃO. DESCABIMENTO.

As hipóteses de nulidade no Processo Administrativo Fiscal estão descritas no artigo 59 do Decreto nº 70.235/1972. Estando ausentes aos requisitos elencados neste instrumento normativo, não há que se falar em nulidade da autuação.

Assunto: Imposto sobre a Importação - II

Data do fato gerador: 19/11/2007

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

Na impossibilidade de identificação da mercadoria importada, em razão de seu extravio ou consumo, e de descrição genérica nos documentos comerciais e de transporte disponíveis, serão aplicadas, para fins de determinação do imposto e dos direitos incidentes, a alíquota de 50% (cinquenta por cento) para o cálculo do Imposto de Importação. Nesta hipótese, 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 internacionais, acrescida de 2 (duas) vezes o correspondente desvio padrão estatístico.

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

Por presunção legal considera-se importada a mercadoria estrangeira constante de manifesto de carga, cujo extravio seja apurado pela autoridade aduaneira, e o fato gerador do II ocorrido na data do lançamento do correspondente crédito tributário. Na presente autuação, como do lançamento do crédito tributário foi concluído em 19/11/2007, esta é a data da ocorrência do fato gerador do II exigido e dos seus respectivos consectários legais.

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Ano-calendário: 2003

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

A hipótese de incidência (desembaraço presumido), a base de cálculo (arbitrada) e a alíquota de 50% (cinquenta por cento) fixados para cobrança do IPI no art. 80, c/c art. 67, ambos da Lei nº 10.833, de 2003, teve vigência a partir de 31/10/2003, data da publicação da Medida Provisória nº 135, de 2003, convertida na referida lei e que veiculou originariamente os referidos comandos legais, respectivamente, nos arts. 64 e 51. No presente caso, as mercadorias extraviadas ingressaram no armazém alfandegado no ano de 2003, por conseguinte, por força do princípio da irretroatividade tributária, inserto no art. 150, II, "a", da CF/88, a referida norma não poderia alcançar as mercadorias estrangeiras presumidamente entradas no território nacional antes de 31/10/2003.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em rejeitar a preliminar de nulidade por afronta ao princípio da irretroatividade, e, no mérito, em dar parcial provimento ao recurso voluntário, exonerando a cobrança do IPI por força do princípio da irretroatividade tributária e mantendo o auto de infração em relação ao II. Vencidos os conselheiros Daniel Moreno Castillo, Larissa Cassia Favaro Boldrin e Wilson Antonio de Souza Correa, acatavam totalmente a preliminar e davam provimento ao Recurso Voluntário. Designado para redigir o Voto vencedor, o conselheiro Luiz Felipe de Rezende Martins Sardinha.

Assinado Digitalmente

Daniel Moreno Castillo – Relator

Assinado Digitalmente

Luiz Felipe de Rezende Martins Sardinha – Redator designado

Assinado Digitalmente

Francisca Elizabeth Barreto – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Bernardo Costa Prates Santos, Daniel Moreno Castillo, Larissa Cassia Favaro Boldrin, Luiz Felipe de Rezende Martins Sardinha, Wilson Antonio de Souza Correa, Francisca Elizabeth Barreto (Presidente).

RELATÓRIO

Ante a adequação e oportunidade, adoro como relatório aquele produzido pelo acórdão da DRJ, acrescido de alguns elementos dos autos:

“Tratam os autos de procedimento fiscal de conferência final de manifesto, do qual decorreu a lavratura de Auto de Infração para exigência 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:

- 1) 01 (um) volume, peso 1,2 Kg, sob o Termo de Entrada nº 03001001-2, de 21/03/2003, com o documento de carga HAWB 020 4250 4836 330002 no Vão GEC8270;
- 2) 01 (um) volume, peso 10 kg, sob o Termo de Entrada nº 03001227-9, de 07/04/2003, com o documento de carga HAWB 020 4306 2880 05193046 no Vão GEC8270;
- 3) 01 (um) volume, peso 51 Kg, sob o Termo de Entrada nº 03001296-1, de 12/04/2003, com o documento de carga HAWB 020 4785 5905 21300083963, no Vão GEC8264;

4) 01 (um) volume, peso 0,50 Kg, sob o Termo de Entrada nº 03002693-8, DE 25/07/2003, com o documento de carga AWB 020 9893 5616 00132835, no Vão GEC8270;

5) 01 (um) volume, peso 83 Kg, sob o Termo de Entrada nº 03003293-8, de 12/09/2003, com o documento de carga HAWB 020 5393 8264 360921, no Vão GEC8270;

6) 01 (um) volume, peso 37,8 Kg, sob o Termo de Entrada nº 030034'19-1, de 22/09/2003, com o documento de carga HAWB 020 4323 2011 13069556, no Vão GEC8270;

7) 01 (um) volume, peso 2,1 Kg, sob o Termo de Entrada nº 03003902-9, de 26/10/2003, com o documento de carga HAWB 020 5408 4520 61243052 no Vão GEC8272.

8) 01 (um) volume, peso 18 Kg, sob o Termo de Entrada nº 03004083-3, de 08/11/2003, com o documento de carga HAWB 020 5757 1124 04300720, no Vão GEC8264;

9) 01 (um) volume, peso 1 Kg, sob o Termo de Entrada nº 03004179-1, de 15/11/2003, como documento de carga HAWB 020 2826 1520 6786782, no Vão GEC8264;

10) 01 (um) volume, peso 64 Kg, sob o Termo de Entrada nº 03004377-8, de 30/11/2003, com o documento de carga HAWB 020 2692 2143 2573876, no Vão GEC8270;

11) 4 (quatro) volumes, peso 261 Kg, sob o Termo de Entrada nº 03004728-5, de 27/12/2003, com o documento de carga HAWB 020 5426 4652 2514646, no Vão GEC8264.;

Objetivando obter esclarecimentos acerca do ocorrido com referidos volumes, foram lavradas intimações fiscais para esclarecimentos. Como nas respostas 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 19/11/2007, o sujeito passivo apresentou impugnação em 19/12/2007, fls. 654 e ss, alegando, em síntese, que:

1. a autoridade administrativa utilizou-se de cotação indevida para conversão de moeda estrangeira, deixando de considerar a cotação aplicável na data dos respectivos fatos geradores, nos termos do que exposto no decorrer da presente impugnação.

2. a autoridade fiscal calculou equivocadamente a base de cálculo do II e do IPI e considerando a evidente nulidade decorrente de erro substancial, consubstanciado na forma do que exposto na oportunidade.

3. não são aplicáveis as disposições contidas na Lei 10833/03 e 10865/04 uma vez que posteriores aos fatos geradores e, portanto, só poderiam retroagir em benefício da impugnante.

4. são ilegais os parâmetros de arbitramento utilizados, uma vez que consta dos autos documentos suficientes para extração desse requisito, além da inaplicabilidade dos parâmetros citados para a finalidade.” (e-fl. 1.371)

Em sede de recurso voluntário contra o acórdão não unânime da DRJ, o contribuinte devolve o quanto esgrimido em sede de impugnação administrativa, especialmente em relação a (e-fls. 1.479-1.502):

“a) que a autoridade fiscalizadora deixou de apurar a ocorrência efetiva da ausência de carga na forma da legislação em vigor, e na forma dos artigos 51 e 589 do Decreto n 4.543, de 2002, para constatar o efetivo extravio de mercadoria entrada no território aduaneiro, mediante o confronto do manifesto de carga com os registros de descargas, em atenção ao princípio da verdade material necessário.

b) que decaiu o direito da Fazenda Pública de exigir, da recorrente o pagamento de quaisquer dos créditos tributários impugnados, por força da redação constante nos artigos 150, parágrafo 4 °, e 156, inciso V, do Código Tributário Nacional;

c) que a autoridade administrativa utilizou-se de cotação indevida para a conversão de moeda estrangeira, deixando de considerar a cotação aplicável na data dos respectivos fatos geradores, nos termos do que exposto no decorrer da presente impugnação;

d) que não são aplicáveis, ao caso em concreto, das disposições contidas no Decreto nº,4.54312002 e nas Leis n. 10.833, de 2003, 10.865, de 2004, uma vez que posteriores aos fatos geradores e, portanto, só poderiam retroagir e benefício da recorrente, sendo aplicável a interpretação do Sr. Julgador PAULO AZ AGRA, que reconheceu o direito da recorrente ao assegurar que a interpretação do artigo 144, 1 do Código Tributário Nacional deve ser para fins procedimental, de apuração e investigação, e não jamais para finalidade de imposição de critério material, e conforme orientação do STJ - SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA;

e) que não foram observados os procedimentos de direito na apuração da ocorrência ou não de efetivo extravio, bem como, nada obstante o r procedência parcial, que são ilegais os parâmetros de arbitram autoridade fiscal para os demais casos para verificação da base de incidentes sobre a importação das mercadorias transportadas;”

A fim de esclarecimento, as questões preliminares suscitadas pelo contribuinte em sede de recurso voluntário se misturam, algumas, com o mérito e em conjunto serão apreciadas na maioria dos casos.

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheiro **Daniel Moreno Castillo**, Relator.

1. Tempestividade.

O presente recurso é tempestivo, sendo a matéria do mesmo de competência para essa Turma apreciar este feito, nos termos do art. 65, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – RICARF.

2. Preliminar de nulidade do auto de infração decorrente da aplicação de legislação posterior à ocorrência do fato gerador.

Como início desse tópico recursal adoto a providência de informar que o lançamento tributário foi cientificado ao contribuinte no dia **19/11/2007**, ao ponto em que as declarações prestadas pelo contribuinte datam do exercício de 2003. Nesse sentido, arguiu o contribuinte, com respaldo no voto divergente do acórdão da DRJ, que:

“não são aplicáveis, ao caso em concreto, das disposições contidas no Decreto nº4.543/2002 e nas Leis n. 10.833, de 2003, 10.865, de 2004, uma vez que posteriores aos fatos geradores e, portanto, só poderiam retroagir e benefício da recorrente, sendo aplicável a interpretação do Sr. Julgador PAULO AZ AGRA, que reconheceu o direito da recorrente ao assegurar que a interpretação do artigo 144, I do Código Tributário Nacional deve ser para fins procedimental, de apuração e investigação, e não jamais para finalidade de imposição de critério material, e conforme orientação do STJ - SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA;”

Por sua vez, o voto vencedor do acórdão recorrido afasta a nulidade arguida com fulcro no artigo 59 do Decreto 70.235/72, haja vista que do ponto de vista formal, o ato emanou de autoridade competente. E arremata que a atração do parágrafo primeiro do artigo 144 do CTN ao caso concreto, segundo o mesmo, viabilizaria a aplicação da legislação posterior, dada a sua natureza estritamente procedimental (arbitramento).

Pois bem. Posta a questão a ser decidida nessa preliminar, a única retroação permitida pelo Sistema Tributário é a benigna em matéria tributária, na forma regida pelo artigo 106 do CTN, ou meramente interpretativa (art. 144). E aqui cabe recordar que o CTN é lei complementar de acordo com os §§ 4º e 5º do artigo 34 dos ADCTs da Constituição Federal de 1988.

No caso concreto, alinho-me ao entendimento da divergência apontada no acórdão da DRJ pelos seguintes fundamentos.

De pronto, a transcrição do artigo 144 do CTN, naquilo que se aplica ao caso concreto, faz-se relevante para melhor visualização da questão.

Art. 144. O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

§ 1º Aplica-se ao lançamento a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, 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. (destaques adicionados)

Percebe-se que o CTN, ao dispor de norma geral de Direito Tributário (elemento temporal das obrigações tributárias), dispõe, como regra, que a lei que rege o lançamento tributário é aquela que vigia quando da ocorrência do fato gerador. Referida matéria, por constituir norma geral de Direito Tributário, está constitucionalmente reservada à lei complementar (art. 146, III, *b*).

Art. 146. Cabe à lei complementar: [...]

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

- a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;
- b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;

Esse recorte é bem preservado pelo parágrafo primeiro do artigo 144 do CTN, uma vez que o mesmo aponta para a possibilidade de aplicação de normas procedimentais, aumento de poderes investigativos, e maiores privilégios e garantias. Ou seja: a regra estabelecida pelo CTN é que o lançamento deve se reportar à lei vigente na data do fato gerador.

Mesmo quando trata dos maiores privilégios e garantias, o parágrafo em questão destaca que o elemento subjetivo da hipótese de incidência não pode ser alterado via imputação de responsabilidade tributária, ainda que sob a pretensão de se estabelecer maiores garantias ao crédito tributário. Isso deixa bastante evidente que os elementos essenciais da hipótese de incidência, entre os quais o quanto a recolher via base de cálculo e alíquota previstas em lei, não são afetados pelas disposições do artigo 144 do CTN.

Assim, entendo que a fundamentação vencedora do acórdão da DRJ está equivocada, com todo o devido respeito, uma vez que o parágrafo 1º do artigo 144 do CTN não socorre a pretensão da autuação, dado o fato que o artigo 67 da Lei 10.833/03 trata expressamente de base de cálculo e alíquota em relação a bens extraviados.

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

O fato de o referido artigo tratar de base de cálculo específica para os casos de extravio afasta a possibilidade de retroação para atingir os fatos geradores anteriores à edição da lei que deu suporte legal ao ato de lançamento tributário, tornando-o nulo por afronta à estrita legalidade tributária (art. 150, I da CF/88 e 97 do CTN) e irretroatividade legal (art. 150, III, *a* da CF/88).

Da mesma forma, a aplicação das disposições do Decreto nº4.543/2002 deve ser temperada com quanto estabelece o CTN, sob pena de desobediência à hierarquia das leis e descumprimento da reserva constitucionalmente destacada à lei complementar, proteção fundamental dos contribuintes.

Nessa longarina, acolho a preliminar de nulidade do auto de infração em questão por carência de fundamentação legal pertinente, dada a aplicação retroativa de lei, fora dos casos permitidos pelo CTN (retroatividade benigna; meramente interpretativa).

3. Decadência.

Como visto acima, o lançamento tributário foi cientificado ao contribuinte no dia **19/11/2007**, ao ponto em que as declarações prestadas pelo contribuinte datam do exercício de **2003**.

Dado o transcurso de prazo superior a cinco anos, o contribuinte argui que:

“b) que decaiu o direito da Fazenda Pública de exigir, da recorrente o pagamento de quaisquer dos créditos tributários impugnados, por força da redação constante nos artigos 150, parágrafo 4º, e 156, inciso V, do Código Tributário Nacional;”

Os conhecimentos aéreos envolvidos no tópico de decadência são os seguintes, e suas respectivas datas:

1 (um) volume, peso 1,200 kg., sob o Termo de Entrada 03001001-2, de **21/03/2003**, amparado pelo documento de carga HAWB 020 4250 4836 330002 ,ifvôo GEC8270.

2) 1 (um) volume, peso 10,000 kg, sob o Termo de Entrada 03001227-9, de **07/04/2003**, amparado pelo documento de carga HA1NB 020 4306 2860 05193046 , nº vôo GEC8270.

- 3) 1 (um) volume, peso 51,000 kg, sob o Termo de Entrada nº 03001296-1, de **12/04/2003**, amparado pelo documento de carga HAVVB 020 4785 5905 21300083963, nº vôo GEC8264.
- 4) 1 (um) volume, peso 0,500 kg, sob o Termo de Entrada nº 03002693-8, de **25/07/2003**, amparado pelo documento de carga, HAVVB 020 91393 5616 .00132635 ,ifvôo GEC8270.
- 5) (um) volume, peso 85,000 kg, sob o Termo de Entrada nº. 03003293-8, de **12/09/2003**, amparado pelo documento de carga HAWS 020 5393 8264 360921 , nºvôoGEC8270. •
- 6) 1 (um) volume, peso 37,800 kg, sob o Termo de Entrada nº 03003419-1, de **22/09/2003**, amparado pelo documento de carga HAVVB 020:43232011 - 13069556 , nº vôoGEC8270.
- 7) 1 (um) volume, peso 2,100 kg, sob o Termo de Entrada nº 03003902-9, de **26/10/2003**, amparado pelo documento de carga HAVVB 020540a452061243052 , nºvôoGEC8270.
- 8) 1 (um) volume, peso 48,000 kg, sob o Termo de Entrada nº 03004083-3, da **08/11/2003**, amparado pelo documento de carga HAW'S .020,5757 1124 04300720 , nº vôoGEC8264.
- 9) 1 (um) volume, peso 1,000 kg, sob o Termo de Entrada nº 03004179-1, de **15/11/2003**, amparado pelo documento de carga HAVVB 020,2826 1520 6786782 , nº vôo GEC8264.
- 10) 1 (um) volume, peso 64,000 kg, sob o Termo de Entrada nº .03004377-8, de **30/11/2003**, amparado pelo documento de carga HAINB 020 2962 2143 2573876, if vôo GEC6270.
- 11) 4 (quatro) volumes, peso 261,000 kg, sob o Termo de Entrada nº 03004728-5, de **27/12/2003**, amparado pelo documento de carga HA1NB 02(15426 4652 2514646, nº \Ilk) GEC8 -'64.

Já o acórdão da DRJ entende que ao caso concreto aplicar-se-ia o artigo 173 do CTN, no qual o marco inicial para validar os seus lançamentos que, como se denota da fundamentação legal, aponta a **responsabilidade tributária** contida no parágrafo segundo, do artigo 1º e inciso I do artigo 32, todos do Decreto-Lei nº 37/66.

Art.1º - O Imposto sobre a Importação incide sobre mercadoria estrangeira e tem como fato gerador sua entrada no Território Nacional. [...]

§ 2º - Para efeito de ocorrência do fato gerador, considerar-se-á entrada no Território Nacional a mercadoria que constar como tendo sido importada e cuja falta venha a ser apurada pela autoridade aduaneira.

Art . 32. **É responsável pelo imposto:**

I - o **transportador**, quando transportar mercadoria procedente do exterior ou sob controle aduaneiro, inclusive em percurso interno;

Neste cenário e no caso concreto, a despeito de os AWBS terem sido devida e regularmente registrados no MANTRA, não houve recolhimento antecipado de qualquer tributo.

Faz crer que esse fato implicaria na impossibilidade jurídica de se aplicar o artigo 150, §4º do CTN ao caso concreto, justamente por não ter ocorrido antecipação de pagamento de tributos, ainda que parcial, prejudicando a aplicação do parágrafo quarto do artigo 150.

Art. 150. O lançamento por homologação, que **ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa**, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

§ 1º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos dêste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação do lançamento.

§ 2º Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito.

§ 3º Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação.

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será êle de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado êsse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Como afirmado, para que a referida norma possa ser invocada, faz-se necessária a existência de recolhimento prévio, ainda que parcial, dos tributos declarados. Sem a DI e algum pagamento antecipado, faz crer aplicar-se ao caso concreto as regras contidas no artigo 173, inciso I do CTN, iniciando-se a decadência a partir do primeiro dia do exercício subsequente ao de ocorrência do fato gerador (1º de janeiro de 2004).

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

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

A ciência do interessado no auto de infração data de 19/11/2007 (e-fl. 2), fato que, somado ao racional acima, implica na constatação de que a decadência não se operou no caso concreto, uma vez que a Fazenda teria até o último dia do exercício de 2008 para proceder com o lançamento em questão, antes que a decadência se operasse.

4. Inexistência de efetiva comprovação do extravio.

O contribuinte argumenta que :

“a) que a autoridade fiscalizadora deixou de apurar a ocorrência efetiva da ausência de carga na forma da legislação em vigor, e na forma dos artigos 51 e 589 do Decreto n 4.543, de 2002, para constatar o efetivo extravio de mercadoria entrada no território aduaneiro, mediante o confronto do manifesto de carga com os registros de descargas, em atenção ao princípio da verdade material necessário.”

Vejamos, de início, a letra de tais dispositivos ditos por descumpridos:

Art. 51. O manifesto será submetido à conferência final para apuração da responsabilidade por eventuais diferenças quanto a extravio ou a acréscimo de mercadoria.

Art. 589. A conferência final do manifesto de carga destina-se a constatar extravio ou acréscimo de volume ou de mercadoria entrada no território aduaneiro, mediante confronto do manifesto com os registros de descarga.

A verdade material desse processo em análise permite verificar que a autoridade fiscal adotou todas as medidas cabíveis de forma a apurar a ocorrência do extravio das mercadorias, tendo procedido com diversas notificações da contribuinte visando obter informações sobre o paradeiro das mesmas.

Em resposta a diversas das intimações há confirmação nos autos, prestada pela recorrente, nas quais a mesma atesta o extravio definitivo das cargas. De todo, os demais atos e documentos que constam dos autos não deixam margem, com todo o devido respeito ao entendimento do contribuinte, a especulações acerca da lisura do procedimento fiscal em testilha.

Os respectivos destinatários das cargas foram, todos, notificados a prestar informações, tendo apenas um (EMBRAER) noticiado o efetivo recebimento da carga dada por extraviada. Nesse sentido, verifica-se que não apenas os esforços adequados, como também os ritos estabelecidos para tal desiderato, foram devidamente observados.

5. Cotação para fins de conversão de moeda estrangeira.

O contribuinte argui que a “autoridade administrativa utilizou-se de cotação indevida para a conversão de moeda estrangeira”, o que teria gerado torção nos cálculos e aumento indevido da carga a ser suportada. Segundo o contribuinte, diferentemente do quanto trazido no acórdão da DRJ, a cotação deveria ter sido aquela da data dos fatos geradores que, segundo o mesmo, estão apostos nos AWBS.

Me parece assistir razão à contribuinte nesse ponto. Se não, vejamos o que estabelece o Dceto-Lei 37/66, no seu artigo 23 e parágrafo único, vigente à época dos fatos geradores.

Art. 23 - Quando se tratar de mercadoria despachada para consumo, considera-se ocorrido o fato gerador na data do registro, na repartição aduaneira, da declaração a que se refere o artigo 44.

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

No caso não há dúvidas acerca dos tributos vigorantes, nem houve alteração que justificasse a imposição de novas exações sobre a operação. No entanto, sabendo-se de forma específica as datas de ingresso dos bens no território nacional por meio dos AWBS, essa são as datas para fins de estabelecimento do valor do câmbio, e não a data da constatação do extravio.

6. Erro de cálculo.

Nesse ponto o contribuinte arguiu que a Fiscalização deixou de constatar que o HAWB 020 5426 4652 2514646 foi comprovadamente admitido em território nacional sob outro número, sem, contudo, tal informação não foi passível de verificação pela Fazenda e o cruzamento das informações e dados disponíveis e entregues pela recorrente.

Vejamos a conclusão do acórdão da DRJ sobre a questão (HAWB 020 5426 4652 2514646), qual me filio após análise dos autos:

“Em sua defesa a interessada alega que a mercadoria chegou e foi desembarcada sob outro número. Ocorre que, conforme explicitado no auto de infração, os elementos constantes dos autos não são suficientes para comprovar este fato, bem como a interessada não procedeu, nos moldes da lei para regularizar a situação, se fosse o caso.

Assim sendo, entendo estar caracterizado o extravio da mercadoria constante no HAWB 020 5426 4652 2514646, conforme explicitado no auto de infração.” (e-fl. 1.379)

As demais alegações da recorrente no que concerne a supostas ilegalidades nas verificações do extravio ocorrido para os AWB 020/43062880; AWB 020/43232011 (TCI) da mesma forma revelam-se insuficientes, haja vista que além de constituírem alegações recursais em abstrato, não retratam de forma adequada a verdade material dos autos.

Nesse sentido afasto a alegação de erro de cálculo, uma vez que o extravio foi devidamente constatado.

7. Parâmetros de arbitramento.

O contribuinte argui que a utilização de arbitramento é indevida no caso concreto, dado o fato que, a despeito do extravio constatado, as mercadorias estavam todas descritas nos AWBS, incluídos os seus valores.

De fato, nenhum documento foi formalmente impugnado pela fiscalização, sequer uma palavra foi dita acerca da imprestabilidade dos documentos que constam dos autos e guarneceram todas as operações em questão. Isso leva a crer que o valor probatório de tais documentos permanece hígido e, portanto, a medida excepcional de arbitramento não deveria ter sido aplicada.

O arbitramento é excepcional, que deve apenas ser manejada quando os documentos que guarnecem a operação não sejam merecedores de fé, como determina o artigo 148 do CTN, a saber:

Art. 148. Quando o cálculo do tributo tenha por base, ou tome em consideração, o valor ou o preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, a autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrará aquele valor ou preço, sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial.

Logo, por serem merecedores de fé e por não terem sido formalmente apontados como omissos, nem fraudulentos, descabe o uso do arbitramento, devendo os valores dos respectivos bens serem aqueles apontados nos AWBS e demais documentos apresentados para as operações que, posteriormente, tiveram seus bens declarados extraviados.

Assim, acolho a preliminar de nulidade por afronta ao princípio da irretroatividade e, no mérito, dou provimento ao Recurso Voluntário.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Daniel Moreno Castillo

VOTO VENCEDOR

Conselheiro Luiz Felipe de Rezende Martins Sardinha, redator designado.

Não obstante os fundamentos esposados pelo ilustre conselheiro relator em seu pronunciamento, o colegiado, por voto de qualidade, decidiu rejeitar a preliminar de nulidade por afronta ao princípio da irretroatividade e, no mérito, dar parcial provimento ao recurso voluntário, exonerando a cobrança do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) por força do princípio da irretroatividade tributária e mantendo o auto de infração em relação ao Imposto de Importação (II).

Exponho a seguir as razões do meu voto divergente, levando em conta que no tópico nº 4 do voto do relator houve a incontroversa constatação de que as cargas objeto do auto de infração foram definitivamente extraviadas.

Preliminar de nulidade do auto de infração decorrente da aplicação de legislação posterior à ocorrência do fato gerador

A fiscalização utilizou as disposições previstas no artigo 67 da Lei nº 10.833/03 para fins de determinação dos impostos e dos direitos incidentes.

Alega a recorrente que os fatos geradores dos tributos lançados ocorreram anteriormente à vigência desta lei e lembra que, nos termos do artigo 144 do CTN, o lançamento deve reportar-se à data de ocorrência do fato gerador e reger-se pela legislação vigente à época do mesmo. Assim, entende que as disposições da Lei nº 10.833/03 não poderiam ser utilizadas no lançamento ora debatido.

O conselheiro relator acolheu a preliminar de nulidade do auto de infração por carência de fundamentação legal pertinente, dada a aplicação retroativa de lei fora dos casos permitidos pelo CTN: retroação benigna (artigo 106) ou meramente interpretativa (artigo 144).

Discordo do ilustre conselheiro, pois eventual “*carência de fundamentação legal pertinente*” não é motivo para a anulação do auto de infração, pois a meu ver não configura qualquer das hipóteses de nulidade previstas no artigo 59 do Decreto nº 70.235/72:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

§ 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. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

Conforme exposto, a hipótese de nulidade está restrita à incompetência do agente ou à preterição do direito de defesa, ambas inexistentes no presente processo, vez que os termos e decisões foram exarados por agente competente e os recursos administrativos apresentados pela recorrente demonstraram perfeita compreensão dos fatos contidos na decisão recorrida.

Dessarte, voto pelo desprovisionamento desta preliminar.

Afronta ao princípio da irretroatividade tributária

Quanto a alegação de afronta ao princípio da irretroatividade no lançamento de ofício, discordo em parte do Ilustre Conselheiro, pois não vislumbro aplicação retroativa da lei no auto de infração do Imposto de Importação fundamentado em dispositivos do Decreto nº 4.543/2002 (Regulamento Aduaneiro - RA/2002) e no art. 67 da Lei nº 10.833, de 2003.

A legislação aplicável ao lançamento é sem dúvida aquela vigente à data do fato gerador, pela interpretação do artigo 101 c/c artigo 105 e 144 do CTN. Já o fato gerador é a “*situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência*” (artigo 114 do CTN).

Para o caso em litígio, no tocante ao Imposto de Importação, o fato gerador estava definido no artigo 72, § 1º, do Decreto nº 4.543/2002 (RA/2002), com dicção que se baseia no artigo 1º do Decreto-lei nº 37, de 1966, com a redação dada pelo Decreto-lei nº 2.472, de 1988, art. 1º, cuja vigência é bem anterior aos manifestos de carga (fls. 50/52):

DO FATO GERADOR

Art. 72. O fato gerador do imposto de importação é a entrada de mercadoria estrangeira no território aduaneiro (Decreto-lei nº 37, de 1966, art. 1º, 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 tendo sido importada e cujo extravio venha a ser 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).

Por se tratar de presunção legal, situação jurídica, o CTN, em seu artigo 116, inciso II, define que a ocorrência do fato gerador se dá no momento em que essa situação “*esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável*”:

Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:

(...)

II - tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável.

O direito aplicável continua sendo aquele disposto no RA/2002, agora no art. 73, inciso II, alínea “c”, que se baseia no artigo 23 e parágrafo único do Decreto-lei nº 37, de 1966, com vigência bem anterior aos manifestos de carga (fls. 50/52):

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. (grifou-se)

O lançamento combatido foi cientificado à empresa em 19/11/2007.

Assim, no presente procedimento fiscal, para fins de exigência do II, o fato gerador ocorreu em 19 de novembro de 2007, data da conclusão do procedimento fiscal, quando já estava vigente e eficaz o critério de apuração do II, estabelecido no art. 67 da Lei nº 10.833, de 2003. Logo, não procede a alegação da recorrente de que, no concernente a este imposto, houve retroatividade na aplicação do mencionado preceito legal.

Há jurisprudência do CARF nesse sentido, a exemplo dos Acórdãos nº **3401-012.942**, de 17 de abril de 2024; nº **3302-010.133**, de 19 de novembro de 2020; nº **9303007.031**, de 10 de julho de 2018; e nº **9303004.197**, de 07 de julho de 2016.

Dessarte, voto por negar provimento ao recurso voluntário neste tópico.

Cotação para fins de conversão de moeda estrangeira

O relator entende que *“sabendo-se de forma específica as datas de ingresso dos bens no território nacional por meio dos AWBS, essa são as datas para fins de estabelecimento do valor do câmbio, e não a data da constatação do extravio”*.

Ocorre que no caso de extravio de mercadoria o fato gerador para efeito de cálculo do imposto de importação é o dia do lançamento do correspondente crédito tributário, nos termos do Regulamento Aduaneiro (Decreto nº 4.543/2002), que se baseia em dispositivos do Decreto-lei nº 37, de 1966, anteriores aos manifestos de carga (fls. 50/52):

DO FATO GERADOR

Art. 72. O fato gerador do imposto de importação é a entrada de mercadoria estrangeira no território aduaneiro (Decreto-lei nº 37, de 1966, art. 1º, 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 tendo sido importada e cujo extravio venha a ser 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).

(...)

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. (grifou-se)

Do acima exposto, conclui-se que procedeu corretamente a fiscalização ao utilizar para a conversão da moeda estrangeira os valores referentes à data da lavratura do auto e não à data do registro dos manifestos, uma vez que esta conversão foi efetuada para efeito de cálculo.

Voto para negar provimento a este argumento.

Utilização do arbitramento

De acordo com o artigo 148 do CTN, *“a autoridade lançadora arbitrará valor ou preço, sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado”*.

No presente caso, a recorrente foi intimada a explicar o que ocorreu com as cargas em questão, bem como, no caso de extravio de volume manifestado, a apresentar descrição completa das mercadorias e demais dados referentes ao despacho aduaneiro (fl. 75).

Contudo, a recorrente se limitou a responder que *“após todas as nossas buscas consideramos como definitivamente extraviadas as cargas cobertas pelos AWBS citados no referido termo fiscal de intimação”*, sem apresentar as informações solicitadas pela fiscalização (fl. 77).

Diante do exposto, após efetuar intimações a agentes intervenientes, a fiscalização procedeu à valoração e identificação da alíquota aplicável a cada uma das cargas extraviadas de forma detalhada, conforme descrito no *“ANEXO”* ao auto de infração (fls. 40/71).

Verifica-se que a fiscalização explicitou e fundamentou detalhadamente o procedimento utilizado para o cálculo dos tributos decorrentes do extravio, por conta da omissão de informações por parte da recorrente quanto às cargas extraviadas.

Tendo em vista que o fato gerador do Imposto de Importação ocorreu no dia do lançamento, nos termos dos artigos 72 e 73 do Decreto-lei nº 37/66, considero acertada a valoração das bases de cálculo e alíquotas aplicadas pela fiscalização relativamente às cargas autuadas.

Nego provimento neste ponto.

Conclusão

Por todo o exposto, divirjo do voto do relator para afastar a preliminar de nulidade por afronta ao princípio da irretroatividade dos autos de infração do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e do Imposto de Importação (II), e, no mérito, por dar parcial provimento ao recurso voluntário, exonerando a cobrança do IPI por força do princípio da irretroatividade tributária e mantendo o auto de infração do II.

Assinado Digitalmente

Luiz Felipe de Rezende Martins Sardinha