



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

**Processo n°** 10831.004616/2006-24  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 3301-003.446 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 27 de abril de 2017  
**Matéria** Extravio de mercadoria - Conferência final de manifesto  
**Recorrente** Polar Air Cargo Inc.  
**Recorrida** Fazenda Nacional

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO - II**

Data do fato gerador: 30/12/2005

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, apurado em procedimento de conferência final de manifesto, e de descrição genérica nos documentos comerciais e de transporte disponíveis, será aplicada, para fins de o cálculo do Imposto de Importação a alíquota genérica de 50% (cinquenta por cento), a ser aplicada sobre base de cálculo 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.

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI**

Data do fato gerador: 30/12/2005

Ementa:

IPI. CONFERÊNCIA FINAL DE MANIFESTO. MERCADORIA EXTRAVIADA. FATO GERADOR. DESEMBARAÇO PRESUMIDO. DATA DO LANÇAMENTO. MOMENTO DA OCORRÊNCIA.

Por depender e estar vinculado a apuração do II, a data da ocorrência do desembaraço aduaneiro presumido, fixado como o momento da ocorrência do fato gerador do IPI incidente sobre mercadoria importada, cujo extravio seja apurado em procedimento de conferência final de manifesto, reputa-se ocorrido na data do lançamento do II.

IPI. 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, presumidamente, em 2000, 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.

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Data do fato gerador: 30/12/2005

Ementa:

CONFERÊNCIA FINAL DE MANIFESTO. SISCOMEX MANTRA. ARMAZENAMENTO. REGISTROS DE DESCARGA.

desde a implantação do Sistema Mantra, tanto o manifesto de carga, de responsabilidade do transportador, quanto o armazenamento, à cargo do Depositário, são realizados eletronicamente, incumbindo-se a cada interveniente os respectivos registros no sistema.

Esses registros eletrônicos gera um banco de dados com informações sistematizadas, permitindo a realização da Conferência Final de Manifesto, mediante o confronto do Manifesto de Carga com os registros de descarga, estes últimos, formalizados pelo armazenamento da carga, no MANTRA.

CONFERÊNCIA FINAL DE MANIFESTO. SISCOMEX MANTRA. ARMAZENAMENTO. TRANSPORTADOR. DEPOSITÁRIO. TRANSFERÊNCIA DE RESPONSABILIDADE.

Com o registro do armazenamento o depositário procede à conferência da carga recebida [do transportador] para armazenamento e informa, no sistema, quantidade, peso e eventual avaria da carga. Nesse momento ocorre a transferência da responsabilidade do transportador para o depositário.

**CONFERÊNCIA FINAL DE MANIFESTO. EXTRAVIO. SUJEIÇÃO PASSIVA. TRANSPORTADOR.**

Em se tratando de extravio apurado em ato de Conferência Final de Manifesto, o sujeito passivo da obrigação tributário principal é o transportador, por expressa disposição legal, Decreto 4.543/02, art. 592.

O Conhecimento de Carga, regularmente manifestado, faz prova do recebimento da carga pelo transportador e a obrigação legal de sua entrega no lugar de destino. Se a mercadoria manifestada faltou na descarga, do transportador é a responsabilidade tributária pelo extravio verificado.

Ainda que o transportador exima-se quanto a eventuais divergências relativas à natureza e características intrínsecas das mercadorias ou produtos transportados, por desconhecê-las, não poderá eximir-se quanto às divergências relativas às características extrínsecas das cargas transportadas, i.é., volumes e pesos.

**EXTRAVIO. SUJEIÇÃO PASSIVA. RESPONSABILIDADE DO AGENTE DE CARGA. INEXISTENTE**

Embora o art. 30, § 2º do Decreto 4.543/02 tenha atribuído responsabilidades ao Agente de Carga, essa responsabilidade está correlacionada à consolidação e desconsolidação da carga e as conseqüências dali decorrentes. A responsabilidade pelo efetivo transporte da carga, desde o recebimento para transporte (pelo transportador) até a efetiva entrega no destino, não pode ser transferida a terceiro, tampouco ao Agente de Carga.

**NULIDADE DO LANÇAMENTO.**

Não padece de nulidade o Auto de Infração que seja lavrado por autoridade competente, com observância ao art. 142, do CTN, e arts. 11 e 59, do Decreto nº 70.235/72, contendo a descrição dos fatos e enquadramentos legais, permitindo ao contribuinte o pleno exercício do direito de defesa, mormente quando se constata que o mesmo conhece a matéria fática e legal e exerceu, dentro de uma lógica razoável e nos prazos devidos, o seu direito de defesa.

a citação, no Auto de Infração, da matriz legal em que se substancia a autuação é suficiente para ofuscar eventual indicação equivocada de Decreto Regulamentador, desde que os fatos estejam suficientemente aclarados, garantindo-se ao contribuinte o conhecimento da infração que lhe é imputada, em sua plenitude.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 3ª **Câmara / 1ª Turma Ordinária** da **TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO**, Por unanimidade de votos, DAR PROVIMENTO PARCIAL ao Recurso Voluntário, para excluir do Auto de Infração a cobrança do Imposto

Processo nº 10831.004616/2006-24  
Acórdão n.º **3301-003.446**

**S3-C3T1**  
Fl. 613

---

sobre Produtos Industrializados (IPI) lançado, mantendo-se intactas as exigências quanto ao Imposto de Importação (II) e a multa do art. 106, inciso II, alínea “d”, do Decreto Lei 37/66.

(assinado digitalmente)

Luiz Augusto do Couto Chagas - Presidente

(assinado digitalmente)

José Henrique Mauri - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Luiz Augusto do Couto Chagas (Presidente), José Henrique Mauri (Relator), Marcelo Costa Marques d'Oliveira, Liziane Angelotti Meira, Maria Eduarda Alencar Câmara Simões, Marcelo Giovani Vieira (Suplente), Semíramis de Oliveira Duro e Valcir Gassen.

## Relatório

Trata o presente processo de Auto de Infração lavrado para cobrança de Imposto de Importação, Imposto sobre Produtos Industrializados, PIS/PASEP-Importação, COFINS-Importação, e multa do art. 521, inciso II, alínea "d", do Regulamento Aduaneiro, aprovado pelo Decreto 91.030/85.

A autoridade lançadora, na Descrição dos Fatos, relata que em ato de conferência final de manifesto, efetuada nos termos do Decreto nº 4.543/2002, em seus artigos 51 e 589 (Decreto-Lei nº 37/66, art. 39, § 1º) constatou o não armazenamento das seguintes cargas no armazém de importação da alfândega do Aeroporto Internacional de Viracopos:

1) 02 (dois) volumes, peso 876,000 Kg, sob o Termo de Entrada nº 00002013-3, de 10/04/2000, com o documento de carga MAWB 403 6232 9223 HAWB 20005503, no voo N856FT;

2) 03 (três) volumes, peso 1162,000 Kg, sob o Termo de Entrada nº 00003943-8, de 12/07/2000, com o documento de carga MAWB 4036233 8824 HAWB 01116214, no voo N850FT;

3) 01 (um) volume, peso 2,200 Kg, sob o Termo de Entrada nº 00005697-9, de 25/09/2000, com o documento de carga MAWB 403 6235 7315 HAWB 07385412, no voo N854FT.

Destacou a fiscalização que os documentos de carga supracitados foram devidamente informados pelo contribuinte no Sistema Integrado de Gerência do Manifesto, do Trânsito e do Armazenamento - MANTRA (instituído pela IN SRF nº 102/94).

A fiscalização, considerando o disposto no art 4º, caput e incisos, art. 6º, caput e incisos e art. 8º da IN SRF nº 102/94, que dispõe: "as informações sobre carga consolidada procedente do exterior ou de trânsito aduaneiro serão prestadas pelo desconsolidador de carga até duas horas após o registro de chegada do veículo transportador" entende que o transportador poderia ter solicitado a exclusão do documento de carga supracitado, dentro do prazo previsto, caso esse documento tivesse sido informado errônea ou indevidamente, e não o fazendo, a carga foi, para todos os efeitos legais, considerada manifestada junto àquela unidade da SRF.

Consoante o art. 72, § 1º do Decreto 4.543/2002 (Decreto-Lei nº 37/66, art 1º, § 2º, com a redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.472/88, art 1º), é considerada como entrada no território aduaneiro a mercadoria constante de manifesto, cuja falta for apurada pela autoridade aduaneira, devendo-se considerar, por presunção legal, ocorrido o fato gerador imposto de importação.

Constatada a falta dos volumes manifestados, pelo confronto do manifesto de carga com os registros de descarga, a fiscalização formalizou as seguintes exigências:

(i) Imposto de importação (II) referente às mercadorias faltantes, nos termos do art. 60, parágrafo único do Decreto-Lei nº 37/66, art. 105, inciso II (Decreto-Lei nº 37/66, art. 32, inciso I, com a redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.472/1988, art. 1º) c/c os artigos 72 e 73, inciso II, alínea "c", todos do Decreto 4.543/2002,

(ii) Multa prevista no artigo 628, inciso III, alínea "d", com inteligência dos artigos 602 (Decreto-lei n 37/66, art. 94), a 604, inciso IV, todos Decreto 4.543/2002.

(iii) Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) que incidiria sobre as mercadorias faltante quando de seu desembaraço aduaneiro, nos termos do art. 2º, § 3º da Lei 4.502/64, com redação dada apelo art. 80 da Lei 10.832/03, c/c art. 60, parágrafo único do Decreto-Lei nº 37/66.

(iv) Contribuições sociais PIS/PASEP e COFINS que incidiriam sobre as mercadorias faltantes na data do registro da declaração de importação, nos termos do art. 3, § 1º da Lei 10.865/04, art 4º, inciso II da mesma Lei, art. 60, parágrafo único do Decreto-lei nº 37/66 c/c o art. 6º, inciso II da Lei 10.865/04.

Foram juntados ao processo, como elementos de prova, extratos obtidos do sistema MANTRA relativos aos documentos de carga; cópias dos documentos anexos aos Termos de Entrada; copia de intimações e respectivas respostas.

Especificamente em relação ao documento de carga MAWB 403 6232 9223 HAWB 20005503 (fls. 45 e 50), destacou ainda a fiscalização:

Na impossibilidade de identificação e valoração das mercadorias importadas e cujos extravios foram apurados, para fins de determinação dos tributos 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, acrescidas de 2 (duas) vezes o correspondente desvio padrão estatístico, nos termos do artigo 67, caput e § Iº da Lei nº 10.833/2003.

Ciente dos Autos de Infração, em 30/12/2005, fls. 01 a autuada apresentou a impugnação de fls. 139 a 167, onde alegou, em síntese:

- para a constituição do crédito tributário, através de Auto de Infração, deverão estar presentes todos os requisitos legais. Importante colacionar o que estabelece o artigo 142 e seu parágrafo único do Código Tributário Nacional;
- outro dispositivo legal pertinente à constituição do crédito tributário em vestibular e a Lei 9.784/99, que regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal, em seu artigo 2º, parágrafo único, incisos I, V e VIII;

- o Auto de Infração é nulo nos termos do Decreto 70.235/72, que disciplina o Processo Administrativo Fiscal, quando trata das nulidade, em seu artigo 59, inciso II e parágrafos Iº e 2º;
- cumpre ressaltar a ausência da perfeita indicação da legislação incidente pela Autoridade autuante, citando de maneira genérica o artigo 173 da Lei nº 5.172/66; os artigos 42 e 592. ambos do Decreto 4.543/02 e; a Instrução Normativa 102/94, demonstrando assim a fragilidade da convicção de ato de infração na confecção do presente Auto de Infração, como também o desrespeito à forma que preceitua o artigo 10, inciso IV do Decreto 70.235/72, que dispõe sobre o Processo Administrativo Fiscal;
- no campo "Enquadramento Legal", fls. 05. contido no Auto de Infração em epígrafe, se utilizado revogado Regulamento Aduaneiro, Decreto 91.030/85, conforme pode ser verificado no citado campo. Também utiliza a legislação do PIS/COFINS para embasar a cobrança do IPI, conforme se verifica nas fls. 07 do Auto de Infração, estes fatos prejudicam o correto enquadramento legal, desrespeitando a regra do artigo 144 do Código Tributário Nacional;
- com o enquadramento legal incorreto, não há que se falar em exigibilidade de imposto. Tal nulidade fica requerida;
- quanto ao I.P.I. pode-se verificar que a Autoridade mais uma vez falhou na emissão do Auto de Infração, fls. 07. No campo "Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal, utilizou-se a Lei 10.865, de 30 de abril de 2004, que dispõe sobre a contribuição para os programas de integração social e de formação do patrimônio do servidor público a contribuição para o financiamento da seguridade social incidentes sobre a importação de bens serviços e dá outras providências, não tendo nexos causal com o IPI ali apurado;
- a Autoridade também indicou o art. 3º da legislação do PIS/COFINS - Importação (Lei 10.865/04) de maneira genérica, não sendo possível a identificação da hipótese normativa do fato gerador do imposto. Da mesma forma impossibilitou de verificar qual hipótese do art. 60 do Decreto-Lei 37/66 incide sobre caso ora em debate;
- há de se notar também a imprecisão da Autoridade quando menciona, nas folhas 07 e 08. o art. 67, caput e § 1º da Lei 10.833/03, pois esse dispositivo justifica a utilização do método de cálculo, ali expressado, para definir a base de cálculo do Imposto de Importação e não do IPI. Por mais este motivo também requer a Nulidade
- quanto ao PIS/PASEP, fls. 10, no campo "Descrição dos Fatos e enquadramento Legal", fls. 17, a Autoridade aduaneira indicou o art 3º da legislação do PIS/COFINS - Importação (Lei 10.865/04) de maneira genérica, não sendo possível a identificação da hipótese normativa do fato gerador de imposto. Da mesma forma impossibilitou de verificar

qual hipótese do art. 60 do Decreto-Lei 37/66 se enquadra no caso em vestibular;

- por derradeiro há de se notar também a imprecisão da Autoridade quando menciona, nas folhas 10 e 11, o art. 67, caput e Iº da Lei nº 10.833/03, pois esse dispositivo justifica a utilização do método de cálculo para definir a base de cálculo do Imposto de Importação e não do PIS/PASEP. Requer a Nulidade;
- não houve, no Auto de Infração lavrado, o confronto dos documentos referentes ao Manifesto de Carga (art. 40 do Regulamento Aduaneiro), com os de registros de descarga, conforme preceitua o artigo acima citado, o qual estabelece o procedimento que deve ser seguido na Conferência Final de Manifesto; não foram apresentados todos documentos que comprovam o ilícito aduaneiro, quais sejam, o Manifesto Internacional de Carga do "Máster" e dos "houses", bem como cópias dos conhecimentos Genéricos e seus "filhotes relacionados aos mesmos;
- no tocante ao pólo passivo da obrigação imposta no Auto de Infração, há de se questionar a presença apenas da ora atuada a (transportador de fato). Não há a presença de nenhum Agente de Carga (transportador de direito), que deveria ter sido colocado no pólo passivo do respectivo Auto de Infração;
- a Autoridade Aduaneira, considera o disposto nos artigos 4º, caput e incisos, 6º e 8º, da IN 102/94, como fundamento legal para atribuir ao transportador a responsabilidade pelas informações prestadas no tocante aos conhecimentos de transporte (fls. 15), porém a Autoridade Administrativa cometeu equívoco ao atribuir a responsabilidade à Companhia Aérea e que o ora sujeito passivo já a alertou em resposta de Intimação COFIM nº 018/2005;
- no caso em tela, o que ocorre é que as mercadorias são consolidadas por agentes de carga e, portanto, estes é que devem figurar no pólo passivo do Auto de Infração e serem responsabilizados pelo extravio ou avaria ou qualquer outro tipo de ilícito aduaneiro (art. 8º, art 30, § T da INF nº 102/94);
- o Auto de Infração lavrado apenas em nome da POLAR AIR CARGO, desrespeitou os ditames legais e princípios que norteiam a Administração Pública, sendo certa a necessidade de insubsistência do presente Auto de Infração, já que não estavam presentes no pólo passivo os transportadores de direito (agentes de Carga);
- questiona os procedimentos reativos ao MPF, o procedimento fiscal não observou a Portaria SRF nº 6087/05.

- no demonstrativo de cálculo de fls. 69 a 81 a Autoridade Aduaneira mais uma vez se equivocou, no cálculo do disposto no art. 67 e seu parágrafo único;
- o art 67 e seu parágrafo único da Lei 10.833/03, acima transcrito dispõe que o mesmo deverá ser usado no caso da impossibilidade de identificação da mercadoria importada e descrição genérica nos documentos comerciais de transporte, porém, é possível identificar a mercadoria envolvida no MAWB 403 6232 9223 e HAWB 20005503, através de uma análise mais atenta do Manifesto de Carga Internacional da Consolidada de fls. 48, onde nos informa que são hard disk drives;
- quanto à forma de cálculo do PIS/PASEP e COFINS, a mesma também se torna nula, uma vez que não ficou demonstrada a obtenção da base de cálculo, nem mesmo com as tabelas de fls. 25 de 26, como também a utilização equivocada da a descrição para apuração nos termos do artigo 67, caput parágrafo 1, da Lei nº 10.833/3, o qual se aplica tão somente Para apuração do Imposto de Importação e Imposto sobre Produtos Industrializados, nos casos em que determina. A IN SRF 572, de 22 de novembro de 2005, que dispõe sobre como deve ser efetuado o cálculo das contribuições tratadas;
- no tocante ao termo de entrada 00002013-3, as mercadorias são consolidadas do Máster 403 6232 9223 e do House 20005503 e que o Master é consignado a empresa FRITZ BRASIL e o House esta consignado à empresa HEWLETT PACKARD LTDA, ambas sendo intimadas pela Autoridade Aduaneira, conforme se observa nas fls. 48, 52 e 65. Dessas intimações depreende-se que tanto a consignatária do MAWB, fls. 51, como também a consignatária do HAWB, fls. 66, informam que a carga não foi importada, ou seja, nos dizeres de ambos as mercadorias ali constantes não foram transportadas;
- se o próprio usuário do serviço de transporte internacional informa que não ocorreu a importação, por que a Autoridade autuante ignora a informação e lavra o Auto de Infração;

Ao analisar a Manifestação de Inconformidade, a 2ª Turma da DRJ/SP-II exarou o Acórdão 14.953, de 12 de abril de 2006, que, por unanimidade de votos, Declarou PROCEDENTE EM PARTE o Lançamento, assim ementado:

Assunto: Imposto sobre a Importação - II

Data do fato gerador: 10/04/2000, 12/07/2000, 25/09/2000

CONFERÊNCIA FINAL DE MANIFESTO. CARGA MANIFESTADA

Para todos os efeitos legais, a carga será considerada manifestada junto à unidade local da SRF quando ocorrer, no MANTRA (Sistema Integrado de Gerência do Manifesto, do Trânsito e do Armazenamento) o registro de chegada de veículo procedente do exterior, relativamente à carga previamente informada (art 6º, inciso I, da IN 102/94).

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA - O manifesto será submetido a conferência final para apuração de responsabilidade por eventuais diferenças quanto a falta ou acréscimo de mercadoria. A responsabilidade pelos tributos apurados em relação ao extravio de mercadoria será de quem lhe tenha dado causa.

PIS/COFINS - o art 150, III, "a", da Constituição Federal proíbe a cobrança de tributo em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da lei que os houver instituído ou aumentado.

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. INOBSERVÂNCIA. ARGÜIÇÃO DE NULIDADE DO LANÇAMENTO. NÃO CABIMENTO. Questões ligadas ao descumprimento do escopo do MPF, inclusive do prazo e das prorrogações, devem ser resolvidas no âmbito do processo administrativo disciplinar e não tem o condão de tornar nulo o lançamento tributário que atendeu aos ditames do art. 142 do CTN.

NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO. PRINCÍPIO DO CONTRADITÓRIO E DA AMPLA DEFESA. O contraditório e a ampla defesa devem se assegurados no curso do processo administrativo fiscal, que se instaura com a lavratura do auto de infração. Não há que se falar em contraditório e ampla defesa na fase de mera investigação de atos ilícitos que antecede a lavratura do correspondente auto de infração.

Lançamento Procedente em Parte.

Irresignado o contribuinte apresentou, em 28/06/2006, Recurso Voluntário, fls. 203 e ss, reprisando, na essência, os argumentos apresentados na impugnação, apontando, a seu ver, imprecisões nas fundamentações do Acórdão recorrido.

Em manifestação inaugural, o Terceiro Conselho de Contribuintes, Terceira Turma, em assentada de 06 de novembro de 2007, Prolatou a Resolução nº 301-1.906, fls. 279/282, convertendo-se o julgamento em diligência à repartição de origem, nos seguintes termos:

*"Vistos e examinados os autos, verifico a necessidade do aprofundamento das investigações no que respeita aos meios de prova. Mesmo em face da existência de indícios da prática de atos tipificados como infração à legislação de regência, há a necessidade de juntar elementos de prova suficientes à comprovação das infrações. A fundamentação legal deve vir acompanhada daqueles elementos necessários à formação da convicção do julgador e inequívoca confirmação da autoria e responsabilidade pela prática delituosa, razões pela qual o julgamento deve ser convertido em diligência, visando a que sejam prestados os seguintes esclarecimentos pela autoridade autuante ou quem de direito, mediante intimação:*

- 1. Os elementos de prova que caracterizaram o extravio, demonstrando mediante confronto dos termos de entrada, conhecimentos master e house, com os registros de descarga;*
- 2. A documentação da carga e dos volumes extraviados, relacionados aos BL Master e respectivos House, inclusive packing list se houver;*

3. *Eventual ocorrência, junto à autoridade policial brasileira, da falta ou extravio realizada pelo importador, transportador, agente desconsolidador ou prepostos;*
4. *Verificar se a carga estava acobertada por seguro e se o prêmio foi pago;*
5. *Intimar o transportador ou agentes de carga a apresentar provas de que a carga não embarcou, conforme declaração prestada, e informar quais providências adotadas no país de exportação visando à reparação do extravio ou falta junto ao exportador e autoridades do país de origem, inclusive existência de investigação policial ou ação judicial;*
6. *Intimar as pessoas relacionadas no item 5 a informar por que não apresentaram justificativas antes do início da ação fiscal, dado o lapso temporal;*
7. *Os responsáveis pela informação no MANTRA, as razões de terem prestado as informações haja vista a informação de extravio no exterior, bem como a quem representavam;*
8. *Se houve intervenção do depositário em algum momento. Se não houve, o motivo;*
9. *Se a carga foi pesada por ocasião da descarga ou armazenagem. Por ocasião da armazenagem, se houve comunicação do depositário quanto ao extravio;*
10. *Se houve avaria;*
11. *Se houve extravio de volumes ou somente de mercadorias;*
12. *Outros elementos a critério da autoridade autuante.*

*Informe-se ainda, que em face das provas já coligidas, o não atendimento à intimação poderá fazer prova contra a recorrente. Oportunizar à recorrente a juntada de provas que julgar pertinentes."*

O resultado da diligência encontra-se no Relatório Fiscal de fls. 394/402.

A recorrente manifestou-se, relativamente ao Relatório Fiscal, fls. 411/427. Nessa oportunidade suscitou nulidade do presente processo administrativo, haja vista que os créditos tributários já se encontram extintos, por prescrição intercorrente, nos termos do § 1º, do artigo 1º, da Lei nº 9.873, de 1999.

Foi-me distribuído, por sorteio, o presente feito para relatar e pautar.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro José Henrique Mauri - Relator

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos para sua admissibilidade. Dele tomo conhecimento.

Antes de adentrarmos na matéria litigada faz-se relevante ressaltar que originariamente o Acórdão nº 14.953, de 12 de abril de 2006, ora recorrido, Expedido pela DRJ São Paulo II, fora processado nos autos do processo 10831.012529/2005-60, restando decidido, por aquele colegiado, pela procedência em parte do lançamento para afastar as exigências relativas ao PIS e à Cofins, mantendo-se as demais exigências constantes da autuação.

Por consequência emergiram-se os Recursos de Ofício e Voluntário.

Na seqüência, houve segregação dos Recursos de forma que o Recurso de Ofício teve sua tramitação mantida nos autos do processo original, 10831.012529/2005-60, já decidido pelo Terceiro Conselho de Contribuintes por meio do Acórdão nº 301-34.186, fls 201 e ss, daquele processo.

O Recurso Voluntário, por sua vez, foi apartado nos autos do presente processo (10831.004616/2006-24), ora submetido à apreciação do Colegiado.

Feitas essas considerações iniciais, passamos aos fatos aqui litigados.

São exigências que integram o presente litígio: Imposto de Importação (II), Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e Multa do Art. 106, inciso II, "d" do Decreto-Lei 37/66.

Tratam-se de Extravios de três cargas, chegadas em períodos distintos, quais sejam:

- 1) 10/04/2000, documento de carga MAWB 403 6232 9223 HAWB 20005503;
- 2) 12/07/2000, documento de carga MAWB 4036233 8824 HAWB 01116214;
- 3) 25/09/2000, documento de carga MAWB 403 6235 7315 HAWB 07385412.

Para fins de análise do presente voto, quando necessário, será utilizado como referência a carga do item 1, documento de carga MAWB 403 6232 9223 HAWB 20005503, posto que, além de representar mais de 90% do valor do crédito lançado, é a que preenche a totalidade dos itens questionados, portanto analisando-a, analisar-se-á o Recurso Voluntário em sua plenitude.

## 1 Preliminares:

### 1.1 DA PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE

Na oportunidade em que manifestou-se relativamente ao resultado da Diligência o recorrente suscitou nulidade do presente processo administrativo, haja vista que os créditos tributários já se encontram extintos, por prescrição intercorrente, nos termos do § 1º, do artigo 1º, da Lei nº 9.873, de 1999.

De pronto, registre-se que a matéria encontra-se sumulada no âmbito do Carf no sentido da inaplicabilidade de prescrição intercorrente em processo administrativo fiscal.

Portando, em obediência ao art. 72<sup>1</sup> do Regimento Interno do Carf (Ricarf), aplico, sumariamente, as disposições da Súmula Carf nº 11:

**Súmula CARF nº 11:** Não se aplica a prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal.

### 1.2 DAS NULIDADES SUSCITADAS

#### 1.2.1 Do Mandado de Procedimento Fiscal - MPF

Argumenta a recorrente que a autuação foi processada em desconformidade com os ditames normativos que regem o MPF.

Nesse pormenor, não merece reparos os fundamentos embasadores do Acórdão recorrido. Encontra-se consolidado entendimento no âmbito do Carf de que o MPF constitui-se em elemento de controle da administração tributária, não implicando nulidade dos procedimentos fiscais as eventuais falhas na emissão e trâmite desse instrumento.

Ademais, a recorrente não apontou onde ou quando teria ocorrido cerceamento de seu direito de defesa, portanto, não se vislumbra nenhum prejuízo para o contribuinte.

#### 1.2.2 Da legalidade objetiva e indicação da legislação

A recorrente alega que a forma utilizada pela autoridade aduaneira confronta as disposições do art. 142, Parágrafo único do CTN<sup>2</sup>, art. 9º e 10º do Decreto 70.235/72<sup>3</sup> e art. 2º, parágrafo único, incisos I, V e VIII, da Lei 9.784/99<sup>4</sup>.

---

<sup>1</sup> Art. 72. As decisões reiteradas e uniformes do CARF serão consubstanciadas em súmula de observância obrigatória pelos membros do CARF.

<sup>2</sup> Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível. Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Alega ainda nulidade da autuação nos termos do Decreto 70.235/72, art. 59<sup>5</sup>, inciso II e parágrafos 1º e 2º, pois, segundo entende, houve ofensa ao direito de defesa.

Não padece de nulidade o Lançamento aqui traçado, pois lavrado por autoridade competente, com observância ao art. 142, do CTN, e arts. 11 e 59, do Decreto nº 70.235/72, contendo a descrição dos fatos e enquadramentos legais, permitindo ao contribuinte o pleno exercício do direito de defesa, mormente quando se constata que o mesmo conhece a matéria fática e legal e exerceu, dentro de uma lógica razoável e nos prazos devidos, o seu direito.

Tampouco entendo que tenha havido cerceamento de defesa. O contribuinte demonstra pleno conhecimento da matéria tributável e das razões do lançamento fiscal, sendo-lhe propiciado contradizê-lo em duas instâncias administrativas, acrescido de nova manifestação em face de Diligência determinada pelo Carf.

Ademais, no Auto de Infração e nos documentos que o instruem encontram-se expressas as razões da autuação, os fundamentos e os enquadramentos legais, bem assim os respectivos elementos de provas que alicerçaram o trabalho fiscal.

Argumenta ainda a recorrente que houve ausência da perfeita indicação da legislação pela Autoridade autuante ao citar artigos de maneira genérica ou misturar citações do Decreto 91.030/85 e Decreto 4.543/02 (este revoga o anterior) gerando uma imprecisão quanto à legislação a ser aplicada ao caso.

---

<sup>3</sup> Art. 9o A exigência do crédito tributário e a aplicação de penalidade isolada serão formalizados em autos de infração ou notificações de lançamento, distintos para cada tributo ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

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

<sup>4</sup> Art. 2o A Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência.

Parágrafo único. Nos processos administrativos serão observados, entre outros, os critérios de:

I - atuação conforme a lei e o Direito;

V - divulgação oficial dos atos administrativos, ressalvadas as hipóteses de sigilo previstas na Constituição;

VIII – observância das formalidades essenciais à garantia dos direitos dos administrados;

<sup>5</sup> Art. 59. São nulos:

[...]

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 conseqüência.

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

**Enquadramento Legal****MULTAS PASSÍVEIS DE REDUÇÃO**

Fatos Geradores entre 01/01/1980 e 26/12/2002.

50,00% Art. 106, inciso II, alínea "d" do Decreto-Lei nº37/66 regulamentado pelo art. 521, inciso II, alínea "d", do Regulamento Aduaneiro, aprovado pelo Decreto nº91.030/85.

Conforme se depreende dos autos, o enquadramento legal utilizado pela fiscalização foi a matriz legal, Decreto -Lei nº 37/66, art. 106, inciso II, alínea "d".

Art.106 - Aplicam-se as seguintes multas, proporcionais ao valor do imposto incidente sobre a importação da mercadoria ou o que incidiria se não houvesse isenção ou redução:

[...]

II - de 50% (cinquenta por cento):

[...]

d) pelo extravio ou falta de mercadoria, inclusive apurado em ato de vistoria aduaneira;

No caso concreto é de se ressaltar que os fatos referentes à entrada presumida das mercadorias ocorreram em 2000, quando vigia o Decreto de 91.030/85, não obstante, em se tratando de extravio, a norma desloca o fato gerador (temporal) para a data em que a autoridade, tomando conhecimento, formaliza o lançamento do tributo devido, no presente caso, em 2005, já na vigência do Decreto 4.543/02.

Faz-se mister ressaltar ainda que o Regulamento Aduaneiro advindo do Decreto 4.543/02 que substituiu o Regulamento Aduaneiro anterior, então aprovado pelo Decreto 91.030/85, em nada inovou (e não poderia fazê-lo) quanto à regulamentação da multa prevista na matriz legal, Decreto -Lei nº 37/66, art. 106, inciso II, alínea "d", havendo apenas adequação quanto à numeração atribuída aos artigos.

**Regulamento Aduaneiro - Decreto 91.030/85**

Art. 521. Aplicam-se as seguintes multas, proporcionais ao valor do imposto incidente sobre a importação da mercadoria ou o que incidiria se não houvesse isenção ou redução (Decreto-lei no 37/66, art. 106, I, II, IV e V):

[...]

**II - de cinquenta por cento (50%):**

[...]

**d) pelo extravio ou falta de mercadoria, inclusive o apurado em ato de vistoria aduaneira;**

**Regulamento Aduaneiro - Decreto 4.543/02**

Art. 628. Aplicam-se as seguintes multas, proporcionais ao valor do imposto incidente sobre a importação da mercadoria ou o que incidiria se não houvesse isenção ou redução (Decreto-lei nº 37, de 1966, art. 106):

[...]

**III - de cinquenta por cento:**

[...]

**d) pelo extravio de mercadoria, inclusive o apurado em ato de vistoria aduaneira;**

[Destaquei]

Portanto, por qualquer dos Decreto que se tome como referência, estaremos diante de um Regulamento Aduaneiro, *lato sensu*, cujo objetivo é regulamentar dispositivos legais, no caso o artigo 106 do Decreto-Lei 37/66.

Assim, Ainda que o Auditor Fiscal aponte em sua autuação Decreto Executivo revogado, por si só, não se caracteriza cerceamento ao direito de defesa do contribuinte, mormente quando a matriz legal esteja corretamente indicada e vigente à época dos fatos, especialmente no caso ora apreciado em que o novo Decreto manteve intacto o dispositivo revogado, indicado pela fiscalização.

Em que pesem as especificidades atinentes ao caso concreto, por oportuno transcrevo excerto do voto lançado no Acórdão nº 3102-00.535, da lavra do Conselheiro José Fernandes do Nascimento que, cuidando de matéria similar, muito bem se posicionou:

*"É cediço que do ponto de vista formal (enquanto ato normativo) o decreto regulamentar não inova a ordem jurídica, pois é ato secundário limitado pelo conteúdo da lei. No âmbito tributário, nos termos do art. 212 do CTN, ele tem por finalidade consolidar, em texto único, todos preceitos legais veiculados por lei complementar, lei ordinária, decreto-lei, medida provisória etc, ou seja, pelos atos normativos de caráter primário ou inaugural do direito positivo.*

*Por ostentarem tais características, o Decreto nº 4.543, de 2002, que dispõe sobre o Regulamento Aduaneiro, e o Decreto nº 4.544, de 2002, que institui Regulamento do IPI, no que tange aos aspectos essenciais (aspectos material, espacial e temporal do fato gerador e aspectos pessoal e quantitativo da obrigação tributária) da regra geral e abstrata de incidência dos referidos impostos, nada acrescentaram de novo no direito tributário posto. Com efeito, apenas consolidaram num mesmo ato normativo os preceitos legais de caráter primário e esparsos previstos nos diversos diplomas legais que estabelecem os mencionados aspectos da referida norma."*

Voltando ao nosso caso, tanto o Decreto 91.030/85, quanto o 4.543/02 cuidaram de "Regulamento Aduaneiro", e, relativamente à matéria tratada nos autos (extravio), ambos os Decretos se reportam à mesma matriz legal, permanecendo intactas as obrigações por eles reguladas.

Frise-se, a citação, no Auto de Infração, da matriz legal em que se substancia a autuação é suficiente para ofuscar eventual indicação equivocada de Decreto Regulamentador, desde que os fatos estejam suficientemente aclarados, garantindo-se ao contribuinte o conhecimento da infração que lhe é imputada, em sua plenitude, conforme é o presente caso.

### **1.2.3 Da Sujeição Passiva**

O recorrente questiona o fato de não constar no pólo passivo nenhum agente de Carga. Alega que, sendo o Agente de Carga equiparado ao transportador aéreo internacional, no âmbito da responsabilidade tributária, e sendo ele (o Agente de Carga) o responsável pela informação de carga consolidada, deveria

constar como sujeito passivo na autuação, na forma do artigo 30, caput e parágrafo 2º do Decreto 4.543/02.

#### Da Prestação de Informações pelo Transportador

Art. 30. O transportador prestará à Secretaria da Receita Federal as informações sobre as cargas transportadas, bem assim sobre a chegada de veículo procedente do exterior ou a ele destinado.

[...]

§ 2º O agente de carga, assim considerada qualquer pessoa que, em nome do importador ou do exportador, contrate o transporte de mercadoria, consolide ou desconsolide cargas e preste serviços conexos, também deve prestar as informações sobre as operações que execute e sobre as respectivas cargas.

[...]

Não assiste razão a recorrente. Vejamos.

Em se tratando de extravio de mercadoria, detectada em ato de conferência final de manifesto, não vejo como afastar a responsabilidade do transportador sob a alegação de que tal falta decorreria de falha imputável ao agente de carga.

O Decreto nº 4.543, de 2002 - Regulamento Aduaneiro não deixa margem para outra interpretação. Confirma-se o que diz o art. 592, fruto do Decreto Lei 37/66, art. 41:

Art. 592. Para efeitos fiscais, é responsável o transportador quando houver:

[...]

Parágrafo único. Constatado, na conferência final do manifesto de carga, extravio ou acréscimo de volume ou de mercadoria, inclusive a granel, serão exigidos do transportador:

I - no extravio, o imposto de importação e a multa referida na alínea “d” do inciso III do art. 628; e

[...]

[Destaquei]

O dispositivo acima transcrito é cristalino. O comando é translúcido: o transportador é o responsável por extravio de carga manifestada.

Embora o art. 30, § 2º do Decreto 4.543/02 tenha atribuído responsabilidades ao Agente de Carga, essa responsabilidade está correlacionada à consolidação e desconsolidação da carga e as conseqüências dali decorrentes. A responsabilidade pelo efetivo transporte da carga, desde o recebimento para transporte (pelo transportador) até a efetiva entrega no destino, não pode ser transferida a terceiro, tampouco ao Agente de Carga.

As etapas e responsabilidades de um e de outro não se confundem, enquanto o Agente de Carga é responsável, na origem, pelos atos relacionados ao preparo documental visando liberação da carga para embarque e, noutra ponta, pelo preparo documental para disponibilizar a carga para o início do despacho aduaneiro, incluindo-se a consolidação e desconsolidação da carga, ao transportador incumbe o efetivo transporte.

O Conhecimento de Carga, regularmente manifestado, faz prova do recebimento da carga pelo transportador e a obrigação legal de sua entrega no lugar de destino. Se a mercadoria manifestada faltou na descarga, do transportador é a responsabilidade tributária pelo extravio verificado.

Ainda que o transportador exima-se quanto a eventuais divergências relativas à natureza e características intrínsecas das mercadorias ou produtos transportados<sup>6</sup>, por desconhecê-las, não poderá eximir-se quanto às divergências relativas às características extrínsecas das cargas transportadas, i.é., volumes e pesos.

Portanto, em se tratando de extravio apurado em ato de Conferência Final de Manifesto, o sujeito passivo da obrigação tributária principal é o transportador, por expressa disposição legal, Decreto 4.543/02, art. 592.

Ante o exposto, voto no sentido de REJEITAR as Nulidades suscitadas.

## **2 Conferência Final de Manifesto - Extravio - Arbitramento de Base de Cálculo**

### **2.1 DA CONFERÊNCIA FINAL DE MANIFESTO**

A Recorrente alega inocorrência da conferência final de manifesto nos ditames do art. 589 do Regulamento Aduaneiro (RA). Assevera que, no Auto de Infração lavrado, não houve a comprovação documental referente ao confronto do Manifesto de Carga com os de registros de descarga.

Sustenta que a fiscalização concluiu pelo extravio das mercadorias mediante o confronto do Conhecimento Aéreo de Carga com os registros de armazenamento das mercadorias nos depósitos da Infraero, procedimento este que jamais esteve previsto em qualquer legislação vigente à época dos fatos.

Eis o disposto no art. 589 do RA

*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 (Decreto-lei no 37, de 1966, art. 39, § 1o).*

---

<sup>6</sup> Os detentores dessas informação, r.g., são os embarcadores, exportadores e importadores

Em outras palavras, a recorrente pretende que se descaracterize o Ato da Conferência Final de Manifesto por inexistir nos autos um documento onde constem as informações acerca da descarga, i.é., os registros de descarga, posto que tais registros são requisitos necessários para que, confrontados com o manifesto de carga, proceda-se à Conferência Final de Manifesto.

Embora a recorrente sustenta que a fiscalização não apresentou o documento que represente os "registros de descarga", obrigatórios para o confronto com o manifesto, não indica como seriam esses registros, tampouco qual o documento que os representariam. Adianto que tal documento não existe.

De fato, tempos atrás existia um documento para controle de descarga, de uso obrigatório, denominado Folha de Controle de Carga - FCC de que tratou, à época, o item 1 da Instrução Normativa SRF nº 63<sup>7</sup>, de 22 de junho de 1984, utilizada para controle manual de carga aérea, perdurando-se até 1994, quando foi substituída por um controle eletrônico, implementado por meio do Sistema Integrado de Gerência do Manifesto, do Trânsito e do Armazenamento - MANTRA, integrado ao Siscomex.

Portando, FCC ficou no passado, desde o advento do Siscomex Mantra o controle de carga aérea procedente do exterior é processado eletronicamente. A IN SRF 102/94, ao implementar o sistema Mantra, cuidou da desobrigatoriedade do uso da FCC, nos seguintes termos:

Art. 1º O controle de cargas aéreas procedentes do exterior e de cargas em trânsito pelo território aduaneiro será processado através do Sistema Integrado de Gerência do Manifesto, do Trânsito e do Armazenamento - MANTRA e terá por base os procedimentos estabelecidos por este Ato.

[...]

§ 2º A manifestação de carga referida no art. 6º, bem como o registro de armazenamento efetivado pelo depositário e o correspondente visto dessa armazenagem realizado pela fiscalização aduaneira, cumulativamente, desobrigam a utilização da Folha de Controle de Carga - FCC de que trata o item 1 da Instrução Normativa SRF nº 63, de 22 de junho de 1984.

[Destaquei]

Nesse contexto, desde a implantação do Sistema Mantra, tanto o manifesto de carga, de responsabilidade do transportador, quanto o armazenamento, à cargo do Depositário, passando pela desconsolidação da carga, de responsabilidade do Agente de Carga, são realizados eletronicamente, incumbindo-se a cada interveniente os respectivos registros no sistema.

---

<sup>7</sup> O SECRETÁRIO DA RECEITA FEDERAL, no uso de suas atribuições, considerando a conveniência da uniformização e simplificação do documentário necessário ao controle da carga aérea procedente do exterior, resolve:

1 - Aprovar o modelo anexo de Folha de Controle de Carga (FCC-4), que deverá ser utilizado, obrigatoriamente, em todos os aeroportos internacionais do País, para o controle da carga aérea procedente do exterior.

Esses registros eletrônicos constituem um banco digital de dados com informações sistematizadas, permitindo o controle aduaneiro, dentre outros, do manifesto e do armazenamento da carga, este último **representando os registros de descarga**, conforme veremos adiante.

A implantação, disciplinamento e os procedimentos operacionais do sistema Mantra encontram-se consolidados essencialmente na IN SRF 102/94 e no manual de importação<sup>8</sup>, donde extraímos os seguintes conceitos<sup>9</sup>, no que interessa ao caso ora analisado:

**Manifestação da carga:** é o procedimento pelo qual o transportador, antes da chegada do veículo em aeroporto internacional, informa no sistema as cargas procedentes diretamente do exterior ou em trânsito aduaneiro, com a finalidade de:

(i) identificar o veículo transportador e sua previsão de chegada;

(ii) identificar<sup>10</sup> e quantificar as cargas no sistema; e

(iii) constituir o manifesto informatizado (rol de conhecimentos do veículo destinados ao aeroporto), **sobre o qual se controlará a descarga**, permanência e saída da carga.

**Registro da chegada efetiva:** é o procedimento pelo qual o transportador registrará, no sistema, a chegada efetiva do veículo aéreo ou rodoviário. Informada a chegada do veículo, o sistema automaticamente gera o número do termo de entrada (TE), que passa a identificar o manifesto informatizado.

**Carga de armazenamento<sup>11</sup>:** aquela que permanecerá no recinto alfandegado sob custódia do depositário.

**Carga pátio:** aquela que permanecerá em local próprio, sob controle aduaneiro e sem armazenamento, no aguardo do desembarço para movimentação imediata.

**Armazenamento:** é procedimento pelo qual o depositário informa no sistema os dados da carga que esteja sob sua custódia. O armazenamento compreende as seguintes etapas:

---

<sup>8</sup> Disponível por meio da Internet em:  
<http://idg.receita.fazenda.gov.br/orientacao/aduaneira/manuais/despacho-de-importacao/topicos-1/procedimentos-preliminares/presenca-de-carga/modal-aereo>

<sup>9</sup> Não se pretende atribuir natureza jurídica à conteúdo de manual de procedimento. Os manuais de procedimentos tem como função principal transmutar o texto normativo, de formatação rígida, em conteúdo didático e orientativo, detalhando-se as rotinas e os procedimentos a serem observados pelos intervenientes, no caso específico o transportador, visando a correta aplicação dos dispositivos normativos.

Portanto o manual de importação, tópico modal aéreo, ora referenciado, consolida os conceitos e definições, dispersos e difusos, constantes no conjunto normativo que trata da matéria, especialmente no Decreto Lei 37/66, Regulamento Aduaneiro e IN SRF 102/94.

<sup>10</sup> indicar, inclusive o tratamento da carga: pátio(trânsito) ou armazenamento

<sup>11</sup> Esse é o tratamento de carga indicado para a carga extraviada de que cuida o presente processo.

**Registro:** o depositário procede à conferência da carga recebida para armazenamento e informa, no sistema, quantidade, peso e eventual avaria da carga. Nesse momento ocorre a transferência da responsabilidade do transportador para o depositário.

**Encerramento do armazenamento:** é a declaração do depositário de que toda a operação de armazenamento foi concluída, ou seja, que nada mais tem a informar com relação ao recebimento daquela carga.

**Avalizado:** encerrado o armazenamento, o sistema procede ao batimento automático dos dados do armazenamento com os dados de informação da carga prestados pelo transportador, de forma a identificar os casos de falta, excesso ou avaria. As cargas sem divergências serão avaliadas automaticamente; **aquelas com divergências deverão ser avaliadas<sup>12</sup> pelo transportador**, que poderá fazê-lo sem ressalva, se concordar com a informação ou com ressalva, se delas discordar.

**Visado:** A RFB toma ciência da divergência detectada, que pode ser objeto de procedimento **específico**, tal como vistoria aduaneira ou conferência final de manifesto.

Conforme se depreende, os registros eletrônicos são efetivados pelos intervenientes, no tempo e na medida de suas responsabilidades. Os registros eletrônicos representam (devem representar) a sistematização de dados referentes aos procedimentos operacionais, refletindo, nas telas dos monitores, a realidade virtual das operações de transporte, movimentação, entrega e armazenamento da carga.

Reputo relevante atentarmos para a definição do procedimento de Registro do armazenamento, nessa oportunidade o depositário procede à conferência da carga recebida [do transportador] para armazenamento e informa, no sistema, quantidade, peso e eventual avaria da carga. Nesse momento ocorre a transferência da responsabilidade do transportador para o depositário.

Por óbvio, inexistindo a entrega da carga ao depositário, pelo transportador, igualmente inexistirá transferência de responsabilidade.

Na prática, os registros dos dados e informações sobre a carga são executados no sistema Mantra, conquanto, paralelamente, estarão sendo materializados os correspondentes fatos no mundo físico: descarga (retirada da carga da aeronave), movimentação, entrega física ao depositário etc, podendo coexistirem controles privados específicos, tanto por parte do transportador, visando resguardar-se de eventuais transtornos, quanto por parte do Depositário<sup>13</sup>.

No caso em comento, a Fiscalização instruiu o Auto de Infração com (i) extratos do sistema Mantra, demonstrando os dados registrados referente à carga manifestada eletronicamente, às etapas operacionais realizadas, à situação da carga no tempo, bem assim as divergências apontadas entre os dados manifestados em

<sup>12</sup> No presente processo vide exemplo de registro de divergência avaliada pelo transportador à fl. 46.

<sup>13</sup> A Infraero dispõe de um sistema próprio para controle paralelo de todas as cargas descarregadas, denominado Teca Plus, inclusive para a carga que não tenha previsão para ser armazenada naquele recinto, p.ex., carga patio.

confronto com a carga entregue (descarregada), caracterizando-se a falta total das mercadorias manifestadas; (ii) cópia do Manifesto de Carga; (iii) cópias dos Conhecimentos Master e House.

Diferentemente do que alega a recorrente, resta evidente que a fiscalização carrou aos autos os elementos de provas suficientes para caracterizar-se a Conferência Final de Manifesto, na medida que procedeu o confronto entre os dados do Manifesto de Carga Eletrônico<sup>14</sup> e os registros de descarga, também eletrônicos.

Portanto, vê-se configurado o Ato de Conferência Final de Manifesto, regularmente apurado e formalizado pelo Auditor Fiscal.

## 2.2 DO EXTRAVIO

Em Ato de Conferência Final de Manifesto, mediante o confronto entre os dados do Manifesto de Carga e os dados da descarga, a fiscalização apurou a falta de:

1) 02 (dois) volumes, peso 876,000 Kg, sob o Termo de Entrada nº 00002013-3, de 10/04/2000, com o documento de carga MAWB 403 6232 9223 HAWB 20005503, no voo N856FT;

2) 03 (três) volumes, peso 1162,000 Kg, sob o Termo de Entrada nº 00003943-8, de 12/07/2000, com o documento de carga MAWB 4036233 8824 HAWB 01116214, no voo N850FT;

3) 01 (um) volume, peso 2,200 Kg, sob o Termo de Entrada nº 00005697-9, de 25/09/2000, com o documento de carga MAWB 403 6235 7315 HAWB 07385412, no voo N854FT.

A recorrente alega que as cargas em discussão foram extraviadas na origem, o que impossibilita, lógica e juridicamente, seja imputada à Recorrente qualquer responsabilidade pelo suposto extravio que jamais existiu:

"Restando comprovada a ocorrência do extravio de mercadorias na origem, ou seja, antes mesmo destas embarcarem nas aeronaves da Recorrente e antes de adentrarem ao país, não há que se falar em qualquer cobrança de tributos aduaneiros

Neste mesmo sentido, o artigo 60, inciso II, do Decreto-Lei nº 37/1966, dispõe que para efeitos fiscais, considera-se extravio "toda e qualquer falta de mercadoria, ressalvados os casos de erro inequívoco ou comprovado de expedição".

Equivoca-se a recorrente.

---

<sup>14</sup> No caso concreto os dados do manifesto eletrônico coincide com os dados constantes do Manifesto Internacional de Carga, em papel, entregue à fiscalização à época dos fatos.

Não consta nos autos qualquer elemento de prova indicando que a carga não embarcou. Aliás, em face da diligência determinada pelo Resolução nº 301-1.906 da Primeira Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes, a recorrente e o Agente de Carga foram intimadas a "apresentar provas de que a carga não embarcou, conforme declaração prestada, e informar quais providências adotadas no país de exportação visando à reparação do extravio ou falta Junto ao exportador e autoridades do país de origem, inclusive existência de investigação policial ou ação judicial"

Em resposta a recorrente alegou que "tais informações devem ser prestadas com a devida precisão pelos Agentes de Carga o pelos Importadores".

Por sua vez o Agente de Carga, informou que "*uma vez não tendo sido entregue o volume ao importador, o ressarcimento é feito na origem, e todos os trâmites ocorrem entre os contratantes, não havendo qualquer envolvimento do agente no país de destino, motivo pelo qual não temos como informar/afirmar se houve ou não investigação policial ou qualquer ação judicial em relação ao ocorrido*".

Portanto, diferentemente que quer crer a recorrente, na fala do Agente de Carga não consta afirmação de que a carga não embarcou. O que se pode abstrair é que a carga não foi entregue ao agente de carga do destino e, conseqüentemente, tampouco ao importador.

Ademais, não foi apresentado nenhum elemento de prova relativamente ao local e momento em que o extravio tenha ocorrido, tampouco o transportador desincumbiu-se de demonstrar que não recebeu a carga para transportar, pelo contrário, o Manifesto de Carga, emitido pelo transportador e entregue à autoridade aduaneira brasileira, indica que as cargas embarcaram no exterior. Todavia no processamento da descarga, para armazenamento (processo que contempla desde a retirada da carga da aeronave até sua entrega à depósito aduaneiro), o depositário constatou a falta das cargas referenciadas nos autos. Essa falta foi registrada como armazenamento "zerado" por se tratar de falta total, i.é., "documento sem carga". Registro que foi avalizado pelo transportador.

Ainda, em pretensão intuito de excluir sua responsabilidade, a recorrente expõe que "*as informações imputadas no SISCOMEX MANTRA foram extraídas da documentação emitida pelo Agente de Carga, pois as mesmas são cargas consolidadas. Toda e qualquer imprecisão ocorreu em virtude dos Agentes de carga envolvidos induzirem a erro a ora intimada*".

De fato, em se tratando de carga consolidada, os dados são originariamente conhecidos pelo Agente de Carga e repassados ao transportador apenas aqueles necessários à concepção do contrato de transporte.

Entretanto, no que concerne aos pesos e volumes da carga, obrigatória e necessariamente serão conhecidos pelo transportador, não apenas por constarem de documentos recebidos do Agente de Carga mas sobretudo da constatação física, material. Afinal os pesos e volumes formam o corpo externo da carga que será transportada. Erros, para mais ou para menos, devem ser considerados

dentre os fatos rotineiros, originários de equívocos ou falhas de controles que, em variações razoáveis, não interferem no controle aduaneiro.

Porém, no caso concreto temos que o transportador manifestou para a autoridade aduaneira brasileira que possuía a bordo as cargas de que cuida o presente processo, nos pesos de 876,00, 1.162,00 e 2,2 kg, contudo as cargas não foram entregues a depósito aduaneiro.

Não é razoável que o responsável pelo carregamento de uma aeronave não perceba a falta à bordo de cargas com pesos significativos, p.ex., 876,00 ou 1.162,00 kg, ou, ainda menos razoável, não se dê conta de ausência dos respectivos volumes, dois e três, respectivamente, ou seja não se dê conta da falta da carga.

Noutra esteira, alega a recorrente que os intervenientes Fritz Brasil, consignatário do MAWB 403 6232 9223, e Hewlett Packard Ltda, consignatário do HAWB 20005503, intimadas informaram que a carga não foi importada; portanto, conclui a recorrente, não foram transportadas.

A premissa utilizada não permite a conclusão posta. O fato de, na visão dos consignatários, as mercadorias não terem sido importadas [as cargas não lhes foram entregues, no destino], não permite concluir que as mesmas não foram entregues para transporte, tampouco que não tenham sido transportada.

Conforme já afirmado em tópico antecedente, o que se extrai das informações registradas no Siscomex-Mantra caminha em sentido oposto. Constam informações, inseridas pelo transportador, de que as cargas foram embarcadas com destino ao aeroporto em Campinas, entretanto não se identifica nos autos nenhum elemento que demonstre a efetiva descarga, assim entendido a entrega da carga ao depositário, presumindo-se o extravio, nos estritos ditames normatizados.

Ademais, a recorrente não carregou aos autos elementos probantes que lhe possa excluir a responsabilidade pelo extravio da carga, seja comprovando que a carga não lhe foi entregue no destino, seja por eventual ocorrência de caso fortuito ou força maior ou por erro inequívoco ou comprovado de expedição.

Os fatos suso narrados consolidam uma evidência fática: a carga foi entregue ao transportador, na origem. E uma verdade quase absoluta<sup>15</sup>: a carga não foi entregue no recinto alfandegado de destino, Infraero. E uma conclusão: extraviou-se, por presunção legal.

A dúvida remanescente é quanto ao tempo e espaço em que se configurou o extravio. Entretanto essa informação torna-se irrelevante para o presente caso, em face da caracterização do extravio, constatado em Ato de Conferência Final de Manifesto, conforme previsto na norma aduaneira, Regulamento Aduaneiro, artigos 51 e 589.

Art. 51. O manifesto será submetido à conferência final para apuração da responsabilidade por eventuais diferenças quanto a extravio ou a acréscimo de mercadoria (Decreto-lei no 37, de 1966, art. 39, § 1o).

---

<sup>15</sup> Considerando-se que tudo é relativo, inclusive o absoluto, a verdade, por mais verdadeira que seja, não será uma verdade absoluta.

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 (Decreto-lei no 37, de 1966, art. 39, § 1o).

Portanto, reputo caracterizado o extravio, conforme apurado pela fiscalização.

### 2.3 DO ARBITRAMENTO DA BASE DE CÁLCULO

Relativamente ao Conhecimento 403 6232 9223 - 20005503 a recorrente refuta a metodologia utilizada pela fiscalização para apurar a base de cálculo. Segundo alega, a mercadoria em questão, Hard disc Drives, é mundialmente conhecida, sendo possível identificar um valor de referência.

A seu ver, a fiscalização deveria valer-se do valor de mercadoria de idêntica descrição, importada em época próxima à importação da carga autuada, 2000. Para esse fim, anexa documentos de uma operação ocorrida em 1999.

A discussão está na metodologia aplicada pela fiscalização para o arbitramento previsto no artigo 67 da Lei 10.833/2003, para fins de determinação dos tributos incidentes. Eis o texto do dito artigo:

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 Produto 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.

[Destaquei]

São duas questões trazidas pelo recorrente: (i) que a descrição constante do conhecimento de carga, hard disc drives, não é genérica, portanto a fiscalização deveria ter utilizado o valor de importação tendo a mercadoria como parâmetro e (ii) a metodologia de aplicação do arbitramento previsto no § 1º do art. 67, acima transcrito.

Vejamos segregadamente esses itens:

#### 2.3.1 Da Descrição Genérica

É regra, inexistente óbice legal, constar no conhecimento de transporte apenas descrição genérica da mercadoria. Na espécie aqui tratada não foi diferente.

Diverso do que pretende demonstrar a recorrente, a descrição da mercadoria na forma descrita "hard disc drives" é genérica, pois não traz em seu bojo informações sobre sua natureza e características específicas de modo que permitam a perfeita identificação, tampouco estabelecer seu valor comercial.

Transcrevo excerto que fundamentou o voto condutor do Acórdão recorrido, por bem elucidativo.

Sobre o questionamento do uso por parte da fiscalização do Artº 67 e seu parágrafo único da Lei 10.833/03, não procede a alegação de que é possível identificar a mercadoria envolvida no MAWB 40362329223 e HAWB 20005503, uma vez que aquele HAWB as fls.50 informa tratar-se de hard disc drives, sem entretanto, informar o valor da mercadoria e tipo de mercadoria. Também a resposta às intimações, fls 49, afirma, que não possui cópias dos documentos referentes à importação pois a mesma não se concretizou .

Não se mostra crível a utilização, como referência para apuração de base de cálculo, de valor de uma importação isolada, conforme deseja o recorrente, com vistas à descaracterização do arbitramento fiscal, até porque a descrição encontra-se genérica, como já explicitado, não permitindo afirmar que se trata de mercadoria idêntica.

Tampouco se vislumbra respaldo legal para o arbitramento na forma desejado pela recorrente, respaldado em uma única operação, mormente quando há norma estabelecendo rito procedimental específico.

### 2.3.2 *Da metodologia do Cálculo*

Questiona a recorrente que a fiscalização equivocou-se na aplicação da fórmula prevista do § 1º § 1º do art. 67 da Lei 10.833/03. Eis a fala no Recurso Voluntário:

"O que se pode observar é que no demonstrativo de cálculo de fls. 69 a 81 a Autoridade Aduaneira mais uma vez se equivocou, pois conforme o disposto no art. 67 e seu parágrafo único, o valor aduaneiro para a determinação da base de cálculo do Imposto de Importação é o 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 02 (duas) vezes o correspondente desvio padrão estatístico, que neste caso foi atribuída em US\$ 5,572,018.18, sendo constituída da seguinte forma US\$ 169.62 (Preço Médio/Kg) + 3,095.56 (Desvio Padrão) X 876,000 Kg (Peso da Mercadoria) + US\$ 7,700.04 (Frete Internacional)."

Porém, tal método utilizado pela Autoridade Aduaneira é divergente com o dispositivo legal, pois o valor correto para a base de cálculo é US\$ 10,965.22 , sendo constituída por US\$ 169,62 (Preço Médio/Kg) + US\$ 3.095,56 (Desvio Padrão) + 7.700,04 (Frete Internacional).

Para melhor visualização, transporte para a planilha abaixo as informações trazidas pela recorrente, segregando-se os dados conforme metodologia utilizada pela fiscalização e aquela pretendida pela recorrente:

	Preço médio	Desvio padrão	Desvio ajustado	Preço ajustado	peso/Kg	Valor mercadoria	Frete	Base de Cálculo
Auditor Fiscal	169,62	3095.56	6191,12	6.360,74	876,00	5.572.018,18	7.700,04	5.579.708,28
Sujeito Passivo	169,62	3095.56	3095.56	3.265,18	1	3.265,18	7.700,04	10.965,22

Como se verifica é grande a diferença entre a base de cálculo apurada pela fiscalização e pela recorrente. Contudo não ha divergência em relação aos valores "base" considerados para a apuração, i.é., o preço médio, o desvio padrão e o frete. A divergência encontra-se na aplicação da fórmula advinda da interpretação do § 1º do art. 67, resultando divergência em relação aos valores do desvio padrão ajustado e peso considerado, refletindo no preço ajustado, valor da mercadoria e por consequência, na base de cálculo.

A fiscalização multiplicou por dois o desvio padrão antes de inseri-lo na fórmula e ainda considerou o peso total da carga extraviada, conquanto a recorrente entende que o desvio padrão deve ser aplicado em seu valor original e considerar uma unidade de peso para uso na fórmula.

Eis o texto do dito § 1º:

§ 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.

[Destaquei]

Ora, o próprio texto é cristalino, literalmente determina que o valor médio deve ser acrescido de duas vezes o desvio padrão. Por obviedade também se depreende que o peso a ser utilizado para apurar a base de cálculo é o peso da carga extraviada.

Não vislumbro lógica nem razoabilidade na metodologia sugerida pelo recorrente onde se pretende considerar o valor do desvio padrão apurado, sem ser duplicado, bem assim utilizar apenas uma unidade de Kilograma, independente do peso real da carga extraviada.

Assim, Não há reparos quanto ao arbitramento da base de cálculo, apurado pela fiscalização.

### 3 Dos Tributos Lançados

Conforme dito, são exigências que integram o litígio: Imposto de Importação (II), Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e Multa do Art. 106, inciso II, "d" do Decreto-Lei 37/66.

Constatada a falta dos volumes manifestados, pelo confronto do manifesto de carga com os registros de descarga, a fiscalização formalizou a exigência<sup>16</sup> de:

- I. Imposto de importação (II) referente às mercadorias faltantes, nos termos do art. 60, parágrafo único do Decreto-Lei nº 37/66, art. 105, inciso II (Decreto-Lei nº 37/66, art. 32, inciso I, com a redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.472/1988, art. 1º) c/c os artigos 72 e 73, inciso II, alínea "c", todos do Decreto 4.543/2002,
- II. Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) que incidiria sobre as mercadorias faltante quando de seu desembaraço aduaneiro, nos termos do art. 2º, § 3º da Lei 4.502/64, com redação dada pelo art. 80 da Lei 10.832/03, c/c art. 60, parágrafo único do Decreto-Lei nº 37/66.
- III. Multa de 50% do Imposto de Importação, prevista no art. 106, inciso II, alínea "d", do mesmo Decreto Lei 37/66

#### 3.1 DO IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO (II) E DO IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)<sup>17</sup>

Alega a recorrente que o art. 67 da Lei nº 10.833, de 2003 foram aplicados retroativamente, para atingir fatos geradores ocorridos em 2000. Isso porque no caso do II e do IPI a fiscalização utilizou as disposições previstas no artigo 67 da Lei nº 10.833/03, para determinar a base de cálculo do lançamento ora impugnado.

De fato, a norma veiculada pelo artigo 67 da Lei nº 10.833/03 instituiu nova alíquota e base de cálculo para fins de apuração do II e, por decorrência, do IPI, nas hipóteses de impossibilidade de identificação da mercadoria importada, em razão de seu extravio e diante de descrição genérica nos documentos comerciais e de transporte disponíveis, como se deu no caso em tela.

Portanto, pelo referido comando legal no que pertine aos efeitos da aplicação da nova alíquota e base de cálculo instituídas, há que se observar a regra do art. 144, *caput* do CTN, não se aplicando, no presente caso, a exceção prevista no § 1º do mesmo artigo.

**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.

<sup>16</sup> não se inclui no presente processo a exigência de Pis e Cofins, fruto de Recurso de Ofício, cuidados noutro processo, conforme explicitado no início do presente voto

<sup>17</sup> Nesse tópico, utilizo, parcial e subsidiariamente, com as adequações de minha livre iniciativa, os fundamentos lançados no voto do Acórdão 3102-00535, da 2ª Turma Ordinária, 1ª Câmara da Terceira Seção do Carf, da lavra do Conselheiro José Fernandes do Nascimento, apreciando-se idêntica matéria.

§ 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.

Em se tratando de norma de caráter material, instituidora de novo aspecto quantitativo para a norma geral e abstrata de incidência dos referidos impostos, por força do princípio da irretroatividade, inserto no art. 150, III, "a", da CF/88, ela não pode retroagir para alcançar fatos geradores pretéritos anteriores a sua vigência, que se deu em 31/10/2003, data da publicação da Medida Provisória nº 135, de 30 de outubro de 2003, convertida na precitada Lei nº 10.833, de 2003, que, por meio dos arts. 51 e 64 introduziu, originariamente, no direito positivo brasileiro o novel enunciado normativo.

Cabe esclarecer ainda que, em relação ao IPI, o art. 80 da referida MP nº 135, de 2003, acrescentou o § 3º ao art. 2º da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, instituindo o desembaraço presumido de mercadoria importada extraviada como fato gerador do IPI, com os seguintes dizeres:

"Art. 2º Constitui fato gerador do imposto:

I - quanto aos produtos de procedência estrangeira o respectivo desembaraço aduaneiro;

§ 3º Para efeito do disposto no inciso I, considerar-se-á ocorrido o respectivo desembaraço aduaneiro da mercadoria que constar como tendo sido importada e cujo extravio ou avaria venham a ser apurados pela autoridade fiscal, inclusive na hipótese de mercadoria sob regime suspensivo de tributação", (Incluído pela Lei nº 10.833, de 29/12/2003)

Antes do advento do art. 80 da Lei nº 10.833, de 2003, na hipótese de mercadoria importada extraviada, a previsão de fato gerador ficto (entrada presumida), só existia para fins de cobrança do Imposto de Importação. Refiro-me ao disposto no § 2º do art 1º do Decreto-lei nº 37, de 1966, remunerado pelo Decreto-lei nº 2.472, de 1988, a seguir transcrito:

"Art. 1º - O Imposto sobre a Importação incide sobre mercadoria estrangeira e tem como fato gerador sua entrada no Território Nacional. (Redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 01/09/1988)

(...)

§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 ". (Parágrafo único renumerado para § 2º pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 01/09/1988)

Diante do novo contexto normativo, tem-se, portanto, dois momentos distintos, no que tange à incidência do comando estabelecido no art. 67 da Lei nº 10.833, de 2003, que estabeleceu novas base cálculo e alíquotas para fins de apuração do II e do IPI, nos casos de mercadoria extraviada: (i) data de ocorrência do fato gerador do II e (ii) data de ocorrência do fato gerador do IPI.

### 3.1.1 Mercadoria extraviada: data de ocorrência do fato gerador do Imposto de Importação (II)

No que tange ao II, há regramento próprio que define o aspecto temporal do fato gerador, especificamente, a data de sua ocorrência. Neste sentido, dispõe o art. 23 do Decreto-lei nº37, de 1966, a seguir reproduzido:

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. A mercadoria ficará sujeita aos tributos vigentes na data em que a autoridade aduaneira efetuar o correspondente lançamento de ofício no caso de:

I – falta, na hipótese a que se refere o § 2º<sup>18</sup> do art. 1º;

[...]

No caso concreto, operou-se o fato gerador presumido, eis que a mercadoria, efetivamente acobertada pelos documentos de transporte, somente teve sua falta percebida quando da conferência final de manifesto, subsumindo-se, assim, à hipótese de incidência prevista no § 2º do art. 1º do Decreto-Lei nº 37, de 1966, i.é. extravio.

Portanto, a situação definida em lei como necessária e suficiente para a ocorrência do fato gerador efetivamente existiu. E nesse momento, nasceu a obrigação tributária referente aos impostos que àquela época vigiam em lei.

Diante do exposto, no presente procedimento fiscal, para fins de exigência do II, o fato gerador ocorreu em 30 de dezembro de 2005, data em que se operou o lançamento do imposto, quando já estava vigente e eficaz o critério de apuração da base de cálculo do II, estabelecido no art. 67 da Lei nº 10.833, de 2003.

Logo, não procede a alegação da recorrente de que, no concernente ao imposto de importação, houve retroatividade na aplicação do mencionado preceito legal.

Assim, Correto é o lançamento formalizado no presente processo fiscal, relativo ao Imposto de Importação.

### 3.1.2 Mercadoria extraviada: data de ocorrência do fato gerador do IPI

Diversamente do que se falou em relação ao II, o mesmo não pode ser dito em relação ao IPI, haja vista que inexistente preceito legal fixando a data em que se considera ocorrido o desembaraço aduaneiro ficto ou presumido, nos termos do § 3º

---

<sup>18</sup> §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 ". (Parágrafo único renumerado para § 2º pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 01/09/1988)

ao art. 2º da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, acrescido pelo art. 80 da Lei nº 10.833, de 2003.

Entretanto, a partir de uma análise sistemática da legislação que rege a matéria, entendo que a data do desembaraço aduaneiro presumido do IPI vinculado a importação é a data de apuração do extravio da mercadoria importada, conforme estabelecida para o II, haja vista que a apuração de base de cálculo IPI vinculado prescinde da apuração prévia da base de cálculo e do valor do II, que a integra.

Não obstante, tal regramento não pode ser aplicado no presente caso, pois a norma que instituiu a cobrança do IPI sobre o desembaraço aduaneiro presumido somente entrou vigor em 31/10/2003, data da publicação da Medida Provisória nº 135, de 2003, convertida na precitada Lei nº 10.833, de 2003.

Dessa forma, inexistente o fato gerador do IPI no caso em tela, pois as referidas mercadorias extraviadas ingressaram presumidamente no território aduaneiro no ano de 2000, quando ainda não existia no ordenamento jurídico brasileiro a norma jurídica que introduziu, em caráter originário, a previsão de incidência do IPI sobre o denominado "desembaraço aduaneiro presumido".

Por conseguinte, em consonância com o princípio da irretroatividade da lei tributária, previsto no art. 150, III, "a", da CF/88, na presente autuação, concluo pela impossibilidade de aplicação retroativa da norma veiculada no preceito legal inserto no art. 80 da Lei nº 10.833, de 2003, que acrescentou o § 3º ao art. 2º da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, às mercadorias estrangeiras entradas no Território Nacional antes de sua vigência, o que ocorreu em 31/10/2003, conforme exposto precedentemente.

### **3.2 DA MULTA DO ART. 106, INCISO II, ALÍNEA “D”, DO DECRETO LEI 37/66**

Por último, à cobrança do imposto de importação foi corretamente acrescida a multa de 50%, expressamente prevista no art. 106, inciso II, alínea “d”, do mesmo Decreto Lei 37/66, que dispõe:

Art. 106 Aplicam-se as seguintes multas, proporcionais ao valor do imposto incidente sobre a importação da mercadoria ou o que incidiria se não houvesse isenção ou redução:

I ...

II de 50% (cinquenta por cento):

[...]

d) pelo extravio ou falta de mercadoria, inclusive apurado em ato de vistoria aduaneira;

[...]

**Dispositivo**

Em face de todo o exposto, voto no sentido de conhecer o presente recurso para **Dar Provimento Parcial**, para excluir do Auto de Infração a cobrança do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) lançado, mantendo-se intactas as exigências quanto ao Imposto de Importação (II) e a multa do art. 106, inciso II, alínea “d”, do Decreto Lei 37/66.

É como voto.

José Henrique Mauri - Relator