



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

Processo n° 10831.012344/2005-55
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3201-003.412 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 02 de fevereiro de 2018
Matéria Imposto de Importação
Recorrente TAM LINHAS AÉREAS S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO - II

Data do fato gerador: 15/12/2000

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

Não sendo possível identificar a mercadoria importada, em decorrência 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 cálculo do Imposto de Importação - II 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 Imposto de Importação - II ocorrido na data do lançamento do correspondente crédito tributário. No presente caso a autuação foi lavrada em 26/12/2005, com ciência pela autuada em 30/12/2005, esta é a data da ocorrência do fato gerador do Imposto de Importação - II exigido e dos seus respectivos consectários legais.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Data do fato gerador: 15/12/2000

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, III, "a", da CF/88, a referida norma não poderia alcançar as mercadorias estrangeiras presumidamente entradas no território nacional antes de 31/10/2003.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar parcial provimento ao recurso voluntário. Acompanhou o julgamento a patrona Dra. Camila Merlos da Cunha, OAB/SP 253.827, escritório Di Ciero Advogados. O Conselheiro Pedro Rinaldi de Oliveira Lima julgou-se impedido e foi substituído pelo Conselheiro Rodolfo Tsuboi.

Winderley Moraes Pereira - Presidente.

Leonardo Vinicius Toledo de Andrade - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Winderley Moraes Pereira (Presidente), Tatiana Josefovicz Belisário, Paulo Roberto Duarte Moreira, Marcelo Giovani Vieira, Rodolfo Tsuboi e Leonardo Vinicius Toledo de Andrade.

Relatório

Por retratar com fidelidade os fatos, adoto, com os devidos acréscimos, o relatório encartado na Resolução 3201-000.763, de 25/01/2017, o qual está consignado nos seguintes termos:

"Trata-se de auto de infração lavrado para exigir Imposto de Importação (II), IPI, PIS/PASEP Importação, COFINS Importação, apurados nos termos do art. 67, caput e § 1º, da Lei 10.833/03, e, ainda, a multa prevista no art. 521, II, d, do RA/85.

A fiscalização constatou, em meio a conferência final de manifesto, a falta de armazenamento da carga correspondente a 03 (três) volumes, com peso de 151,2 Kg, indicadas no Termo de Entrada nº 000077470, de 15.12.2000, documento de carga MAWB 957 0037 8534, no voo PTIVIZN. O documento de carga foi informado pelo contribuinte no Sistema MANTRA da SRF, voltado ao gerenciamento de manifesto, trânsito e armazenamento.

Diante da alegação da empresa em causa, na fase de fiscalização, de que tais mercadorias não haviam sido embarcadas no exterior, a autoridade fiscal entendeu que se assim fosse o transportador poderia ter solicitado a exclusão do documento de carga dentro do prazo previsto na IN SRF 102/94, art. 8º (até duas horas depois do registro de chegada do veículo transportador), e não o tendo feito, deveria esta carga, para os efeitos legais, ser considerada manifestada perante a SRF.

Foram apresentadas tempestivas impugnações, separadamente para cada tributo, conforme constam às fls. 85/108, 148/174 e 214/245. A seguir estão resumidas as principais alegações de defesa:

Preliminar de cerceamento de defesa.

A complexa composição da base de cálculo arbitrada pela fiscalização não foi em momento algum explicitada à interessada por meio de demonstrativo detalhado de apuração do débito, com discriminação dos documentos que serviram de base à fixação do valor tributado, o que viola expressamente o disposto no art. 142 do CIN, além de ferir mortalmente o art.5º, LV, da CF, já que tal falta impede a plena compreensão dos critérios e valores utilizados para definir o montante tributável, o que torna mitigada a ampla defesa e anula o procedimento administrativo. Cita em apoio acórdãos das DRJ's.

Ademais, embora inexista identificação precisa das mercadorias questionadas no manifesto de carga, a valoração dos bens, objeto da autuação, está ali expressa no valor FOB de US\$ 56.500,00, muito inferior ao valor arbitrado de US\$ 6.711.588,16, evidenciando exagero na cobrança.

Prejudicial de decadência.

O lançamento pautou-se na presunção de ocorrência do fato gerador.

No caso presumiu-se o ingresso de mercadoria constante do manifesto de carga, devendo ser considerada a data de chegada da mercadoria conforme previsto no manifesto, ou seja, em 15.12.2000. Tratando-se de tributos sujeitos ao lançamento por

homologação, vencido o prazo informado para o ingresso das mercadorias sem que se tenha efetivado nos moldes previstos no manifesto de carga, e sem que o declarante tenha providenciado a exclusão de tal documento perante a aduana, cabe ao contribuinte apurar o débito e antecipar o recolhimento do tributo independentemente de intimação, e à fiscalização cabe homologar os atos praticados pelo contribuinte ou lançar a quantia não recolhida no prazo de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador. Assim, em 30.12.2005, data de ciência do auto de infração, já havia se exaurido o prazo decadencial. No mérito.

a) Em resposta à intimação fiscal a interessada informou desconhecer quais eram exatamente as mercadorias faltantes, porém mencionadas no manifesto de carga, porque tais mercadorias não foram efetivamente embarcadas no exterior com destino ao Brasil conforme era inicialmente previsto. O negócio jurídico em relação a tais mercadorias foi desfeito, e por conseqüência, não houve seu transporte e a correspondente instrução de embarque jamais chegou a ser entregue ao transportador. Por um lapso administrativo o transportador deixou de solicitar ao órgão fiscal competente, logo depois do desfazimento do negócio jurídico, a exclusão do manifesto de carga em análise, o que levou o fisco a considerar definitivamente manifestada a mercadoria supostamente faltante, e presumindo a ocorrência do fato gerador de tributos relativos ao comércio exterior.

b) Se ultrapassada a preliminar quanto à não exposição do cálculo do valor tributado, repita-se aqui, a incongruência entre valor FOB da mercadoria apontada como faltante, conforme consta do manifesto, no valor de WS 56.500,00, e o valor arbitrado pela fiscalização, sem maiores explicações, e que chega a US\$ 6.711.588,16, pelo que deve ser revisto o valor calculado.

c) O fato gerador presumido para as obrigações tributárias exigidas neste processo refere-se à data de 15.12.2000, entretanto, a autoridade fiscal arbitrou a base de cálculo e aplicou alíquotas específicas para o imposto de importação e IPI com base na Lei 10.833, de 29.12.2003, portanto de vigência posterior às datas dos fatos geradores. Além disso, no mesmo processo, foram lançados PIS e COFINS incidentes sobre a importação, que eram exações inexistentes à época do fato gerador, posto que criadas pela Lei 10.865, de 30.04.2004.

d) não se trata de aplicação de normas tributárias de natureza apenas procedimental ou formal, ou que simplesmente tivessem instituído novos critérios de apuração ou de fiscalização relacionadas tão somente a uma ampliação do poder investigatório administrativo, o que houve foi a aplicação de normas que efetivamente definiram novas bases de cálculo e criaram tributos onerando o contribuinte. A aplicação retroativa de lei tributária encontra limites delineados no art. 106 do CTN. No caso não cabe tal retroação.

e) Diante da informação prestada pelo transportador de que a mercadoria questionada não havia sido embarcada no exterior,

e houve mero lapso na falta de providência quanto à exclusão do manifesto de carga, a fiscalização ignorou solenemente os fatos e não procedeu a nenhuma apuração.

Pede a nulidade do lançamento por cerceamento ao direito de defesa, e subsidiariamente se ultrapassada a preliminar, que seja reconhecido erro material na apuração do valor do lançamento e a impossibilidade de retroação da lei tributária, para se cancelar o crédito lançado.

A DRJ/SPO II, por sua Turma de Julgamento, por maioria de votos, rejeitou a prejudicial de decadência, e no mérito, julgou procedente em parte o lançamento para afastar a exigência relativa ao PIS — Importação e à COFINS — Importação.

O presidente da Turma recorreu de ofício desta decisão em face da exoneração de crédito tributário em valor superior ao limite de alçada previsto no art.2º da Portaria MF 375/2001 (à época).

Os principais fundamentos da decisão recorrida foram:

1. Embora os tributos devidos na importação sejam sujeitos ao chamado lançamento por homologação, no presente caso ficou claro que não houve qualquer antecipação de pagamento dos tributos conforme previsto no art.150 do CTN, o que por si só afasta a aplicação do disposto no §4º desse dispositivo. Afastada a possibilidade de homologação, por inexistência de atividade pelo contribuinte a ser homologada pelo fisco, a situação passível de lançamento de ofício passa a ser disciplinada pelo art. 173, I, do CTN.

Acrescenta-se que não é o caso da hipótese prevista no parágrafo único do art. 173, ou seja, embora a interessada tenha manifestado as mercadorias e procedido à informação no MANTRA, nada indica que a fiscalização tenha iniciado qualquer conferência do manifesto antes do primeiro dia do exercício seguinte ao da chegada da carga em 2000.

Na data do lançamento, em 30.12.2005, ainda não havia expirado o prazo decadencial iniciado em 01.01.2001.

2. O impugnante contesta a utilização da base de cálculo arbitrada nos moldes do art.67 da Lei 10.833/2003, já que o fato gerador presumido se refere a 15.12.2000. Ocorre que o CTN autoriza no art. 144 a aplicação retroativa de legislação que tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização e ampliado os poderes de investigação das autoridades. O RA/95, quanto ao fato gerador do imposto de importação no caso de extravio de mercadorias estabelece o aspecto material, temporal e espacial. A Lei 10.833/03 apenas instituiu novo critério de apuração do II e IPI, estando conforme a norma do ar!. 144, §1º, do CTN.

3. Quanto à arguição de cerceamento de defesa pela falta de detalhamento da complexa base de cálculo fixada, diga-se que não existe qualquer norma, constitucional ou

infraconstitucional, que obrigue o contraditório na fase de investigação dos atos praticados pelo contribuinte. O contraditório e a ampla defesa são assegurados na fase processual. Antes da lavratura do auto de infração não havia processo, e, portanto, não havia que se falar em contraditório.

Contudo, as DI's do semestre anterior ao lançamento estão relacionadas às fls. 33/81, foram elas que serviram, com base no art. 67, caput e §1º, da Lei 10.833/03, para a efetivação do cálculo da base de tributação. Assim, em relação ao II e ao IPI é procedente a autuação.

4. Com relação ao PIS e COFINS decorrentes da importação, estes não podem prosperar porque a legislação que trata de sua exigência é posterior ao fato gerador, infringindo o art.150, III, a, da CF.

5. A multa prevista no art. 521, II, d, do RA é cabível em face da falta de mercadoria constatada.

Ciente da decisão da DRJ, em 05.05.2006 (sexta-feira), conforme AR de fls.479, a interessada tempestivamente apresentou seu recurso voluntário, em 06.06.2006 (conforme doc. de fls.478), nos exatos termos constantes às fls.327/358, no qual basicamente reproduz as mesmas alegações articuladas na fase de impugnação.

Pede a nulidade do lançamento, e caso ultrapassada, o reconhecimento de decadência, ou a improcedência da base de cálculo estabelecida pela impossibilidade de retroação da lei tributária. Acrescentou que, apenas para argumentar, na hipótese de ser mantida a exigência, carece de sentido a aplicação da multa isolada sobre o valor supostamente devido a título de indenização pelo imposto de importação que deixou de ser recolhido. O art. 60, parágrafo único, do DL 37/66 estabelece o dever de indenização à Fazenda Nacional do valor de tributos que deixarem de ser recolhidos em consequência de dano, avaria ou extravio apurados em processo.

Assevera que além de não ter sido apurado o suposto extravio, que de resto não ocorreu, o dever de indenizar o fisco decorre justamente de ato ilícito imputado ao transportador da mercadoria a quem é atribuída responsabilidade pelo suposto extravio. Ora, o só pagamento do montante que deveria ser recolhido aos cofres públicos caso a importação tivesse se efetivado, já restabelece o equilíbrio econômico entre o patrimônio do contribuinte e o erário público.

O STJ, ao interpretar o referido parágrafo único do art. 60 do DL 37/66 reconheceu que "o responsável por dano ou avaria só deverá indenizar a Fazenda Nacional pelos tributos que esta deixou de receber em consequência do dano ou avaria". (Recurso Especial nº 10.901/RJ, DJ 05/08/94

Veja-se que no caso de importação beneficiada com isenção, não há o que indenizar, de sorte que o transportador não pode ser responsabilizado (Resp nº 5.331/RJ, DJ 16/10/91 e Resp nº 18.9451DF, DJ 29006/92).

A Fazenda somente deve ser indenizada em caso de haver prejuízo. Assim, em face de extravio de mercadorias, quando devidamente provado, deve ser a indenização da Fazenda pelos prejuízos eventualmente decorrentes desse fato, sendo plenamente satisfeita pelo pagamento integral do montante equivalente aos tributos que seriam recolhidos caso a importação fosse realizada. No caso concreto a multa lançada vai muito além do dever de indenizar imputado ao transportador e, por isso, deve ser afastada.

Em ato contínuo, foi julgado o processo na Turma do Conselho de Contribuintes (antigo CARF), através do acórdão de nº 30334.252, de 25/04/2007, conforme ementa transcrita abaixo:

Assunto: Imposto sobre a Importação II

Data do fato gerador. 15/12/2000

Ementa: PRELIMINAR DE NULIDADE POR CERCEAMENTO AO DIREITO DE DEFESA.

Afastada, porque houve clara menção do dispositivo legal que serviu de base ao cálculo do tributo devido, ainda que não tenha sido exposto um memorial descritivo da base de cálculo arbitrada com base na lei de enquadramento, o que conferiria ao trabalho fiscal melhor nível de excelência, sem, contudo, representar afronta ao direito de ampla defesa.

DECADÊNCIA.

A regra aplicável ao caso é a do parágrafo único do art. 173. No caso excepcional de responsabilização do transportador pelo recolhimento de tributos relativos a mercadoria considerada extraviada, o prazo decadencial deve ser contado a partir da constatação da falta de mercadoria, cujo primeiro registro se deu na ocasião em que deveria ocorrer seu armazenamento logo depois da sua descarga da aeronave.

A aeronave de transporte das mercadorias acusadas como faltantes ingressou no território nacional em 15.12.2000, data em que supostamente houve a sua descarga e não ingresso no armazém, tudo registrado no MANTRA, e, portanto, desde aquela data, de 15.12.2000, corria o prazo decadencial. Na data de ciência da autuação, em 30.12.2005, já havia expirado o prazo decadencial.

ACORDAM os Membros da TERCEIRA CÂMARA do TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso de ofício. Por unanimidade de votos, afastar a preliminar de nulidade do lançamento.

Por maioria de votos, acolher a prejudicial de decadência, nos termos do voto do relator. Vencido o Conselheiro Luis Marcelo Guerra de Castro, sendo que os Conselheiros Nilton Luiz Bartoli e Nanci Gama votaram pela conclusão.

Observa-se que o pleito foi deferido em parte, no julgamento de primeira instância, com as seguintes conclusões:

Quanto ao crédito exonerado de ofício, sem mais delongas, assinala-se que a autoridade julgadora a quo decidiu de maneira clara e incontestável pela inaplicabilidade da Lei 10.865/04, que instituiu as contribuições PIS Importação e COFINS — Importação, a fato presumido em 15.12.2000. A irretroatividade de lei tributária é garantia constitucional fundamental assegurada ao contribuinte, cláusula pétrea disposta no art. 150, III, a, da CRFB/88. Entendo que, neste ponto, deve ser negado provimento ao recurso de ofício.

...

Pelo exposto, voto por dar provimento ao recurso, reconhecendo nestes autos a ocorrência de decadência do direito de lançar.

Contra essa decisão, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional apresentou recurso especial defendendo a reforma do acórdão recorrido, no tocante ao afastamento da prejudicial de decadência e o retorno dos autos à turma ordinária do Conselho para análise do mérito do recurso voluntário.

Verifica-se que a pretensão da PGFN foi admitida e julgada procedente (acórdão 9303-001.177, folhas 590 e ss.), sorte que não teve o embargo de declaração da empresa, que não foi admitido (folhas 683 a 685)."

O processo foi distribuído à Conselheira Mércia Helena Trajano D'amorim, tendo sido julgado na sessão de 21/01/2017, convertido em diligência através da Resolução 3201-000.763.

Dita Resolução, assim consignou:

"Em assim sendo, antes de qualquer análise, por esta Turma do CARF; entendo que a autoridade fiscal da repartição de origem deva explicar o Demonstrativo do Valor Aduaneiro necessário para composição da base de cálculo, conforme o art. 67 da Lei de nº 10.833/3003 (arbitramento da base de cálculo) (lembrar aos meus pares que se considera ocorrido o fato gerador, cujo extravio ou avaria for apurado pela autoridade fiscal, na data do lançamento, inexistindo aplicação retroativa da Lei de nº 10.833/2003), para melhor compreensão dos valores dos autos (II e IPI).

Enfim, bem como, a autoridade fiscal da repartição de origem, elaborar Relatório Conclusivo sobre os fatos apurados na diligência, inclusive manifestando-se sobre a existência de outras informações e/ou observações julgadas pertinentes para esclarecer os fatos dos autos.

Dessa forma, voto por que se CONVERTA O JULGAMENTO EM DILIGÊNCIA para atender ao solicitado acima.

Por fim, a recorrente deverá ser intimada para manifestar-se no prazo de 30 (trinta) dias, antes da devolução do processo para julgamento a esta Turma para prosseguimento no julgamento."

A Fiscalização, em cumprimento à diligência referida, apresentou Relatório de Diligência Fiscal, contendo as seguintes considerações:

***"III. DO DEMONSTRATIVO DO VALOR ADUANEIRO
(BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO)
PREVISTO NO ART. 67 DA LEI Nº 10.833/2003***

Preliminarmente, cumpre observar que o dispositivo legal correspondente ao art. 67 da Lei nº 10.833/2003 sofreu alteração por meio da Lei nº 13.043/2014, no entanto, o vigente à época dos fatos corresponde ao seguinte:

“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.”

Para a obtenção da base de cálculo que objetivou o lançamento do crédito tributário por ora em litígio, fez-se uso das informações constantes da planilha de fls. 34/81.

No entanto, para comprovar os cálculos feitos por meio daquela planilha, buscou-se pelo sistema informatizado “Data Warehouse Corporativo RFB”, da Receita Federal do Brasil, a extração de dados a fim de recuperar as informações correspondentes da planilha original.

As informações então obtidas encontram-se em planilha excel anexa ao presente Relatório, observando-se que os cálculos feitos agora coincidem exatamente com os iniciais, devendo no entanto ser ressaltado que, provavelmente por algum lapso, acabaram não sendo anexadas na planilha de fls. 34/81 as informações correspondentes às linhas de DIs registradas nos dias 03/01/2005 e 04/01/2005, bem como as linhas de algumas DIs registradas em 05/01/2005 (DI 05/0000042-0 a DI 05/0010997-9), o que se saneia pela nova planilha (linhas 4467/4541).

Assim, dando-se prosseguimento à explicação solicitada, o critério adotado para o cálculo da base de cálculo em estudo correspondeu ao seguinte:

1. Foram obtidas todas as importações realizadas, por via aérea, pela empresa TAM LINHAS AÉREAS S. A., CNPJ 02.012.862/0009-17, consignatária/importadora informada no AWB 957 0037 8534, em relação ao 1º semestre do ano de 2005, semestre anterior ao correspondente à data de lançamento (26/12/2005) do Auto de Infração em estudo, sendo que essas importações ocorreram por meio das DIs relacionadas nas referidas planilhas.

Em relação a cada uma das DIs foram obtidas as seguintes informações, considerando-se a nova planilha para efeito de nomenclatura delas (oriunda do sistema DW):

I. **PRECO DOLAR/Kg (livre) IMP**: valor correspondente à divisão numérica do **VMLE DOLAR IMP (2 c d)** pelo **PESO LIQ MERC IMP (5 c d)**. Na planilha original, esta informação corresponde à que se apresenta na coluna **PREÇO MÉDIO/Kg IMP (US\$/Kg)**;

II. **VMLE DOLAR IMP (2 c d)**: valor global, em dólar dos Estados Unidos, de todas as mercadorias declaradas na DI respectiva, sem as despesas de frete e seguro internacionais. Na planilha original, esta informação corresponde à que se apresenta na coluna **VMLE DOLAR IMP (US\$)**;

III. **PESO LIQ MERC IMP (5 c d)**: peso líquido global, em quilograma, de todas as mercadorias declaradas na respectiva DI. Na planilha original, esta informação corresponde à que se apresenta na coluna **PESO LIQ MERC IMP (Kg)**.

2. De posse dessas informações, foi então obtida a soma de todos os valores informados na coluna **VMLE DOLAR IMP (2 c d)** e a soma de todos os valores informados na coluna **PESO LIQ MERC IMP (5 c d)**. Esses valores correspondem, respectivamente, a **US\$ 244.894.823,17** (célula F4545) e a **175.843,10 Kg** (célula G4545). Dividido o primeiro valor pelo segundo, obtém-se o preço médio, no local de embarque – descontados valores de frete e seguro –, de todas as importações realizadas pelo importador referenciado, por via aérea, no 1º semestre de 2005, correspondendo esse resultado a **1.392,689419 US\$/Kg** (célula E4545), designado nos autos como **PRECO MEDIO/Kg IMP (US\$/Kg)**.

3. Da série de números relativos à coluna **PRECO DOLAR/Kg (livre) IMP**, foi obtido o valor correspondente à variável estatística desvio padrão, a qual resultou em **21.498,06059 US\$/Kg** (célula E4546) - designado como **Desvio Padrão (US\$/Kg)**.

4. Por fim, para o cálculo da base de cálculo do Imposto de Importação, foi somado ao valor **PRECO MEDIO/Kg IMP (US\$/Kg)** duas vezes o valor **Desvio Padrão (US\$/Kg)**; a esse resultado foi multiplicado a quantidade correspondente ao peso bruto da carga informado no AWB 957 0037 8534 (**151,20 Kg**); em relação a esse último valor foi finalmente somado o frete informado no AWB (**US\$ 151,20**), obtendo-se assim o valor correspondente a **US\$ 6.711.739,36** (célula E4549) - designado **Base de Cálculo II (US\$)** nos autos. Observe-se que os valores até aqui calculados constam da planilha de fl. 31. Enfim, esse

último valor, multiplicado pela taxa do dólar dos Estados Unidos vigente em 26/12/2005 (R\$ 2,3254000 = US\$ 1,000000), corresponde a R\$ 15.607.478,70 - vide planilhas de fls. 32/33.

A tabela abaixo consolida os valores acima referenciados.

ITEM	VARIÁVEL	VALOR
A	VMLE DOLAR IMP (2 c d) – TOTAL (US\$)	244.894.823,17
B	PESO LIQ MERC IMP (5 c d) – TOTAL (Kg)	175.843,10 kg
C	PRECO MEDIO/Kg IMP (US\$/Kg) – A/B	1.392,689419
D	DesvioPradrão (US\$/Kg)	21.498,06059
E	Peso da Mercadoria (Kg)	151,20
F	Frete (US\$)	151,2
G	Base de Cálculo II (US\$) – (C + 2*D)*E + F	6.711.739,36
H	Taxa de câmbio do dólar dos EUA (R\$)	2,3254000
I	Base de Cálculo II (R\$) – G*H	15.607.478,70

Devidamente intimada a se manifestar sobre o resultado da diligência, a recorrente, em breve síntese, anota que:

(i) impossibilidade de valoração das mercadorias pelo art. 67 da Lei 10833/03;

(ii) erro no critério utilizado pelo Fisco para apuração da base de cálculo;

(iii) o desvio padrão previsto no artigo 67 da lei 10833/03 possui caráter confiscatório;

(iv) ilegalidade quanto às alíquotas aplicadas nos autos de infração, pois foi adotada a alíquota de 50% no cálculo do Imposto de Importação (I.I.) e do Imposto sobre Produtos Industrializados (I.P.I.), com base no inaplicável art. 67 da Lei 10833/03;

(v) nulidade da autuação em decorrência da aplicação das alíquotas impróprias para o cálculo do suposto imposto devido;

(vi) que não se aplica a Lei 10.833/03 no caso em comento, pois os fatos ensejadores da fiscalização e da suposta exigência dos impostos ocorreram anteriormente à

data de vigência e eficácia da norma supramencionada, assim não pode referida norma alcançar fatos pretéritos (art. 105 do CTN), e

(vii) O Regulamento Aduaneiro, no qual se fundamentou os auditores na lavratura do auto de infração, determinava como forma de cálculo para o II e para o IPI o seguinte:

“Artigo 90 - O imposto será calculado pela aplicação das alíquotas fixadas na Tarifa Externa Comum sobre a base de cálculo de que trata o Capítulo III deste título.”

“Artigo 240 - O imposto será calculado mediante aplicação das alíquotas, constantes da Tabela de Incidência do Imposto sobre produtos Industrializados sobre a base de cálculo de que trata o artigo 239 (Lei 4502 de 1964, artigo 13).”

É o relatório.

Voto

Conselheiro Leonardo Vinicius Toledo de Andrade

Preliminarmente, esclarece-se que não se está apreciando o recurso de ofício em razão de ter sido julgado na Turma do Conselho de Contribuintes, através do acórdão de nº 30334.252, de 25/04/2007, conforme ementa já transcrita no relatório, cujo resultado foi pelo seu desprovimento.

Com relação ao mérito da questão, entendo que assiste parcial razão à recorrente, sendo que a lide administrativa se resolve pela jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, corrente a qual filio-me e adoto como razões de decidir.

A jurisprudência deste Colegiado Administrativo Tributário assim entende:

"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 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, III, "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." (Processo 10831.004616/2006-24; Acórdão 3301003.446; Conselheiro Relator José Henrique Mauri; Sessão de 27/04/2017)

"ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO - II

Data do fato gerador: 30/12/2004

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 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. Na presente autuação, como do lançamento do crédito tributário foi concluído em 30/12/2004, esta é a data da ocorrência do fato gerador do II exigido e dos seus respectivos consectários legais.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Data do fato gerador: 30/12/2004

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. Na presente autuação, como lançamento do II foi concluído em 30/12/2004, esta também será a data da ocorrência do fato gerador do IPI exigido e dos seus respectivos consectários legais.

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 administrado pela recorrente no ano de 1999, 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.

Recurso Voluntário Provido em Parte." (Processo 10831.013194/2004-16; Acórdão 3102-00535; Conselheiro Relator José Fernandes do Nascimento; sessão de 16/11/2009)

Como visto a jurisprudência que se amolda ao caso em tela perfilha o entendimento de que 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 somente a partir de 31/10/2003, data da publicação da Medida Provisória nº 135, de 2003, convertida, posteriormente, no referido diploma legal e que veiculou originariamente os referidos comandos legais, respectivamente, nos arts. 64 e 51.

No caso em apreço, as mercadorias ingressaram no armazém alfandegado administrado pela recorrente em 15/12/2000 conforme se infere do incluso extrato obtido através do "Sistema Integrado de Gerência do Manifesto, do Trânsito e do Armazenamento — MANTRA", por conseguinte, por força do princípio da irretroatividade tributária, inserto no art. 150, III, "a", da CF/88, a referida norma não poderia alcançar as mercadorias estrangeiras presumidamente entradas no território nacional antes de 31/10/2003.

A aplicação do princípio da irretroatividade, insculpido no art. 150, inc. III, alínea "a" da Constituição Federal, a seguir transcrito, é medida que se impõe. Anota o texto constitucional:

"Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

III - cobrar tributos:

a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado;"

Anteriormente da entrada em vigor do art. 80 da Lei nº 10.833, de 2003, na hipótese de mercadoria importada extraviada, a previsão de fato gerador ficto (entrada presumida), somente existia para fins de cobrança do Imposto de Importação - II.

Assim, no que tange ao IPI, em razão de inexistir norma legal fixando a data em que se considera ocorrido o desembaraço aduaneiro ficto ou presumido, nos termos do § 3º 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, na época, não há como prosperar a exigência fiscal.

Via de consequência, em cumprimento ao princípio da irretroatividade da lei tributária, previsto no art. 150, III, "a", da CF/88, na presente autuação, tem-se como impossível, a aplicação retroativa do comando legal encartado 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 já exposto.

Com relação ao argumento de erro no cálculo do tributo, entendo que não assiste razão a recorrente.

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."

A recorrente defende que a fórmula para se aferir a base de cálculo é a abaixo transcrita:

Preço Médio do KG Importado x Peso da Mercadoria + 2 X Desvio Padrão + o frete = Base de Cálculo para o II

No entanto, o Fisco efetuou o cálculo com a seguinte fórmula:

Preço Médio do KG Importado + 2 X Desvio Padrão X Peso da Mercadoria + o frete = Base de Cálculo para o II

Entendo que o cálculo efetivado pela fiscalização e ratificado em sede de diligência está em conformidade com o disposto no texto legal referido.

O escólio do Conselheiro José Henrique Mauri no processo 10831.004616/2006-24 cuja ementa já foi reproduzida elucida a questão:

"Para melhor visualização, transporte para a planilha abaixo as informações trazidas pela recorrente, segregand-ose 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 inserilo 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.

Processo nº 10831.012344/2005-55
Acórdão n.º **3201-003.412**

S3-C2T1
Fl. 11

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."

Assim, nego provimento ao recurso em relação a tal argumento.

Diante do exposto, dou parcial provimento ao Recurso Voluntário interposto, para afastar a exigência do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, mantendo-se em relação ao Imposto de Importação - II.

Leonardo Vinicius Toledo de Andrade - Relator