



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº 10831.013183/2004-36
Recurso nº Especial do Procurador
Acórdão nº 9303-005.158 – 3ª Turma
Sessão de 18 de maio de 2017
Matéria II. CONFERÊNCIA FINAL DE MANIFESTO
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado LUFTHANSA CARGO AG.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO - II

Data do fato gerador: 19/02/1999, 25/03/1999, 25/12/1999

MANIFESTO DE CARGA. CONFERÊNCIA FINAL. FALTA DE MERCADORIA POR NÃO ARMAZENAMENTO. SEM PREVISÃO LEGAL.

Não há previsão legal para se presumir o extravio de volume ou de mercadoria em relação aos registros constantes do manifesto de carga em razão do seu não armazenamento, nem mesmo podendo ser imputada a responsabilidade ao transportador.

IMPOSSIBILIDADE DE RETROAÇÃO DA LEI TRIBUTÁRIA. BASE DE CÁLCULO.

Indevido falar-se na aplicação do art. 67 da Lei nº 10.833/2003 para determinação da base de cálculo de fatos geradores ocorridos em 1999, como no caso dos autos. O art. 144 do CTN permite a retroação de dispositivo de lei que institui novos procedimentos fiscalizatórios para apuração do fato gerador, não se enquadrando para os casos em que há alteração na própria base de cálculo.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, em negar-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente em exercício

(assinado digitalmente)

Vanessa Marini Cecconello - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Júlio César Alves Ramos, Tatiana Midori Migiyama, Andrada Márcio Canuto Natal, Demes Brito, Érika Costa Camargos Autran, Charles Mayer de Castro Souza (suplente convocado), Vanessa Marini Cecconello e Rodrigo da Costa Pôssas.

Relatório

Trata-se de recurso especial de divergência interposto pela FAZENDA NACIONAL (fls. 298 a 316) com fulcro nos artigos 67 e seguintes, do Anexo II, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 256/09, buscando a reforma do **Acórdão nº 3101-00.619** (fls. 01 a 11, reproduzido às fls. 285 a 295), proferido pela 1ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da Terceira Seção de Julgamento, em 03/02/2011, no sentido de dar provimento ao recurso voluntário, tendo recebido a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO - II

Data do fato gerador: 19/02/1999, 25/03/1999, 25/12/1999

CONFERÊNCIA FINAL DE MANIFESTO. CONSTATAÇÃO DE NÃO ARMAZENAMENTO DE CARGA. FALTA DE MERCADORIA. AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL.

Merece ser declarada a improcedência do lançamento lastreado no fato de a carga não ter sido objeto de armazenamento, pois isso não autoriza presumir o extravio de volume ou de mercadoria em relação aos registros constantes no manifesto de carga, nem a imputar responsabilidade à pessoa do transportador, haja vista ausência de previsão legal para tanto. A falta de armazenamento de carga não constitui fato apurável mediante procedimento de conferência final do manifesto e tampouco serve para constatar extravio ou acréscimo de volume e/ou mercadoria registrados em manifesto de carga ou documento de efeito equivalente.

BASE DE CALCULO. IRRETROATIVIDADE DA LEI TRIBUTARIA.

Em virtude do princípio da irretroatividade da lei tributária, é imprópria a base de cálculo utilizada pela autoridade fiscal, uma vez que o artigo 67, caput e § 1º da Lei 10.833/2003 contém dispositivo que trata de critério de apuração da base de cálculo, e não pode ser utilizado para fatos geradores de 1999, nem com o escudo do § 1º do art. 144 do CTN, como apregoado pela decisão recorrida, porquanto os novos critérios de apuração, referidos no texto legal, estão umbilicalmente ligados à expressão pregressa ocorrência do fato gerador da obrigação, ou seja, apurar a existência da obrigação tributária, e não da base de cálculo. O § 1º do art. 144 retrocitado admite a aplicação de novas normas procedimentais para apurar a ocorrência do fato gerador, com novos procedimentos fiscalizatórios, inclusive com mais poderes investigatórios as autoridades tributárias e maiores garantias e privilégios aos créditos fiscais, mas em hipótese alguma permite tocar na dimensão do lançamento ou na sua sujeição passiva.

A Fazenda Nacional interpôs o presente recurso especial de divergência (fls. 298 a 316), atacando os seguintes pontos: (a) pertinência do lançamento efetuado com base no não armazenamento de carga apurado em conferência final de manifesto; e (b) aplicação do art. 67, §1º da Lei nº 10.833/2003 na apuração da base de cálculo dos tributos lançados. Como paradigmas, trouxe os acórdãos nºs 3102-00.535 e 302-39.849, respectivamente. Para embasar sua pretensão, aduziu em suas razões recursais que:

- (a) nos termos do art. 39 do Decreto-Lei nº 37/66, toda a mercadoria procedente do exterior deve ser registrada em manifesto de carga ou outras declarações de efeito vinculante que deve ser apresentado pelo responsável do veículo à autoridade aduaneira no momento da sua chegada. É por meio do manifesto de carga que a fiscalização poderá realizar a sua conferência final, de modo a verificar se houve extravio de mercadorias pela comparação com a carga efetivamente desembarcada;
- (b) para efeitos de apuração de tributação, considera-se entrada no território aduaneiro a mercadoria que conste como tendo sido importada e cujo extravio venha a ser apurado pela administração aduaneira, consoante §2º, art. 1º do Decreto-Lei nº 37/66;
- (c) para os casos de transporte aéreo de carga, devem ser observados os procedimentos da Instrução Normativa da SRF nº 102/94;
- (d) sendo constatado o extravio de mercadoria na conferência final do manifesto de carga, caberá a exigência do tributo correspondente ao transportador, com base nos artigos 589, 591 e 592 do Regulamento Aduaneiro (Decreto nº 4.543/2002). No caso dos autos, tendo sido verificado pela Fiscalização, na conferência final de manifesto, o não armazenamento das cargas manifestadas, efetuou-se o lançamento dos tributos correspondentes à mercadoria extraviada;
- (e) não merece prosperar o entendimento da decisão recorrida de que a conferência deveria ter se baseado na comparação dos manifestos com os

registros de descarga, conforme previsão legal, sendo insuficiente a constatação do não armazenamento das mercadorias. Isso porque, conforme interpretação que se extrai do Regulamento Aduaneiro, o qual permite uma conferência menos rigorosa, a carga deve ser considerada extraviada se não é encontrada pela Fiscalização no local de armazenamento;

(f) não há retroatividade do art. 67, da Lei nº 10.833/2003 para o imposto de importação, pois, no caso de extravio da mercadoria, para efeitos do cálculo do imposto, o seu fato gerador ocorre no dia do lançamento do crédito tributário, e não com a entrada da mercadoria no Território Nacional, nos termos do art. 73 do Regulamento Aduaneiro (art. 87, inciso II, alínea "c" do Decreto nº 91.030/85);

(g) assim, embora as operações de importação tenham ocorrido no ano de 1999, para fins de cálculo tributário, o fato gerador das mercadorias extraviadas considera-se ocorrido em 22/12/2004, data da ciência do lançamento ao sujeito passivo, podendo ser utilizadas as disposições do art. 67 da Lei nº 10.833/2003 para o lançamento em questão por se tratar exclusivamente de cálculo do tributo;

(h) por fim, argumenta que por instituir novo critério de apuração da base de cálculo para os casos em que ocorre a impossibilidade de identificação da mercadoria, aplicam-se as disposições do art. 67 da Lei nº 10.833/2003 ao lançamento em questão, com supedâneo no art. 144, §1º do CTN;

(i) requer o provimento do recurso especial para restabelecimento integral do lançamento tributário.

O recurso especial da Fazenda Nacional foi admitido na integralidade, por meio do Despacho nº 3100-491, de 22 de outubro de 2012 (fls. 342 a 345), por ter sido comprovada a divergência jurisprudencial com relação às duas matérias - (a) extravio de mercadoria importada com base no não armazenamento e (b) retroatividade do art. 67, §1º, da Lei nº 10.833/2003 para apuração da base de cálculo do imposto de importação.

A Contribuinte apresentou contrarrazões (fls. 350 a 354) postulando a negativa de provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional.

O presente processo foi distribuído a essa Relatora por meio de sorteio regularmente realizado, estando apto o feito a ser relatado e submetido à análise desta Colenda 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais - 3ª Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF.

É o relatório.

Voto

Conselheira Vanessa Marini Cecconello, Relatora

O recurso especial de divergência interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional é tempestivo e atende os demais pressupostos de admissibilidade constantes no art. 67 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015.

A discussão posta no mérito do recurso especial cinge-se ao extravio de mercadoria importada com base no não-armazenamento de carga, apurado em conferência final de manifesto; e à possibilidade de aplicação retroativa do art. 67, §1º, da Lei nº 10.833/2003, na apuração da base de cálculo do Imposto de Importação.

A decisão proferida pelo Colegiado *a quo* deve ser mantida, tendo em vista a ausência de previsão legal para presumir o extravio de volume ou de mercadoria em relação aos registros constantes do manifesto de carga em razão do seu não armazenamento, nem mesmo podendo ser imputada a responsabilidade ao transportador.

Além disso, indevido falar-se na aplicação do art. 67 da Lei nº 10.833/2003 para determinação da base de cálculo de fatos geradores ocorridos em 1999, como no caso dos autos. O art. 144 do CTN permite a retroação de dispositivo de lei que institui novos procedimentos fiscalizatórios para apuração do fato gerador, não se enquadrando para os casos em que há alteração na própria base de cálculo.

Estabelece o art. 144 do CTN reportar-se o lançamento à data da ocorrência do fato gerador da obrigação, sendo aplicável a lei então vigente. O dispositivo permite, nos termos do §1º, a aplicação de norma posterior à ocorrência do fato gerador, tão somente quando houver instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, *in verbis*:

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

§ 1º Aplica-se ao lançamento a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliado os poderes de investigação das autoridades administrativas, ou outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios, exceto, neste último caso, para o efeito de atribuir responsabilidade tributária a terceiros.

§ 2º O disposto neste artigo não se aplica aos impostos lançados por períodos certos de tempo, desde que a respectiva lei fixe expressamente a data em que o fato gerador se considera ocorrido.

Da leitura do dispositivo, entende-se não abarcar o caso dos autos a possibilidade de aplicação retroativa da norma prevista no §1º, do art. 144 do CTN, pois se está diante de lei de natureza material, instituidora de nova base de cálculo, e não de norma procedimental, conforme excepcionado pelo CTN.

Nessa linha já se manifestou o Superior Tribunal de Justiça, conforme ementa de julgado abaixo transcrita:

*TRIBUTÁRIO – NORMAS DE CARÁTER PROCEDIMENTAL – APLICAÇÃO INTERTEMPORAL – UTILIZAÇÃO DE INFORMAÇÕES OBTIDAS A PARTIR DA ARRECADAÇÃO DA CPMF PARA A CONSTITUIÇÃO DE CRÉDITO REFERENTE A OUTROS TRIBUTOS – RETROATIVIDADE PERMITIDA PELO ART. 144, § 1º DO CTN. 1. **O artigo 144, § 1º, do CTN prevê que as normas tributárias procedimentais ou formais têm aplicação imediata, ao contrário daquelas de natureza material que somente alcançariam fatos geradores ocorridos durante a sua vigência.** 2. Não existe direito adquirido de impedir a fiscalização de negócios que ensejam fatos geradores de tributos, máxime porque, enquanto não existe o crédito tributário a Autoridade Fiscal tem o dever vinculativo do lançamento em correspondência ao direito de tributar da entidade estatal. Agravo regimental improvido.*

(STJ - AgRg no REsp: 1011596 SP 2007/0287731-2, Relator: Ministro HUMBERTO MARTINS, Data de Julgamento: 17/04/2008, T2 - SEGUNDA TURMA, Data de Publicação: DJe 05/05/2008) (grifou-se)

Nesse sentido são os fundamentos do acórdão que deu provimento ao recurso voluntário, de relatoria do Ilustre Conselheiro Corinto Oliveira Machado, e que passam a integrar o presente voto como razões de decidir, *in verbis*:

[...]

A imputação consubstancia-se em falta de mercadoria apurada em conferência final de manifesto, porém esta lastreia-se, equivocadamente, em não armazenagem das cargas supostamente extraviadas, e não mediante o confronto do manifesto de carga com os registros de descargas, consoante previsão legal. Essa matéria já foi previamente analisada por este Colegiado, por ocasião do julgamento do recurso de ofício nº 344.397, em março deste ano, o qual foi denegado à unanimidade, sendo sintetizado pela seguinte ementa:

CONFERÊNCIA FINAL DE MANIFESTO. CONSTATAÇÃO DE NÃO ARMAZENAMENTO DE CARGA. FALTA DE MERCADORIA. AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL.

Merece ser ratificada a decisão a quo declaratória da improcedência do lançamento lastreado no fato de a carga não ter sido objeto de armazenagem, pois isso não autoriza presumir o extravio de volume ou de mercadoria em relação aos registros constantes no manifesto de carga, nem a imputar responsabilidade à pessoa do transportador, haja vista ausência de previsão legal para tanto.

A falta de armazenamento de carga não constitui fato apurável mediante procedimento de conferência final do manifesto e tampouco serve para constatar extravio ou acréscimo de volume e/ou mercadoria registrados em manifesto de carga ou documento de efeito equivalente.

Recurso de Ofício Negado.

Crédito Tributário Exonerado.

Naquela oportunidade, como relator, adotei o voto condutor do acórdão recorrido, que fazia algumas considerações que cabem como uma luva neste contencioso:

Em razão da forma e do fato em que sustentada a acusação da falta de mercadoria em trato e, tendo em vista as disposições contidas nos artigos 51, 589, 591 e 592 do Decreto nº 4.543, de 2002, cujas normas estavam prescritas nos artigos 476, 478 e 481 do RA aprovado pelo Decreto nº 91.030/85, o deslinde do feito deve prender-se, antes de qualquer outra apreciação, à análise do fato tomado para acusação da mencionada falta, por ser o suficiente para afastar todas as demais discussões, em razão do dever de ofício que submete o agente público à observância das normas legais, haja vista que a relação jurídica tributária e aduaneira da Administração com o administrado é de direito público, tal qual a do agente público no exercício da atividade afeta ao julgamento administrativo.

A “Descrição dos Fatos” (fls. 15 a 17), única para todos os autos de infração, traz o seguinte dizer, in verbis:

“Em ato de conferência final de manifesto, efetuada nos termos do Decreto nº 4.543/2002, em seus arts. 51 e 589 (Decreto-lei nº 37/66, art. 39, § 1º), constatou esta fiscalização o não armazenamento das seguintes cargas no armazém de importação desta alfândega:”

Os dispositivos mencionados na descrição dos fatos trazem as seguintes normas:

Do Decreto-lei nº 37/66:

Art. 39. A mercadoria procedente do exterior e transportada por qualquer via será registrada em manifesto ou outras declarações de efeito equivalente, para apresentação à autoridade aduaneira, como dispuser o regulamento.

§ 1º O manifesto será submetido a conferência final para apuração de responsabilidade por eventuais diferenças quanto a falta ou acréscimo de mercadoria.

Do Decreto nº 4.543/02 (idem arts. 56 e caput do 476, ambos do RA/85):

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)

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). (grifo acrescido)

Por entender conveniente, transcreve-se, também, do Decreto nº 4.543/02 as disposições contidas nos seus arts. 591 e 592 (idem art. 478, caput e §§ 1º e 2º, do RA/85):

Art. 591. A responsabilidade pelo extravio ou pela avaria de mercadoria será de quem lhe deu causa, cabendo ao responsável, assim reconhecido pela autoridade aduaneira, indenizar a Fazenda Nacional do valor do imposto de importação que, em consequência, deixar de ser recolhido, ressalvado o disposto no art. 586 (Decreto-lei nº 37, de 1966, art. 60, parágrafo único).

Art. 592. Para efeitos fiscais, é responsável o transportador quando houver (Decreto-lei nº 37, de 1966, art. 41):

I substituição de mercadoria após o embarque;

II extravio de mercadoria em volume descarregado com indício de violação;

III avaria visível por fora do volume descarregado;

IV divergência, para menos, de peso ou dimensão do volume em relação ao declarado no manifesto, no conhecimento de carga ou em documento de efeito equivalente, ou ainda, se for o caso, aos documentos que instruíram o despacho para trânsito aduaneiro;

V extravio ou avaria fraudulenta constatada na descarga; e

VI extravio, constatado na descarga, de volume ou de mercadoria a granel, manifestados. (grifo acrescido)

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

II no acréscimo, a multa referida na alínea “a” do inciso III do art. 646.

Como se vê pelos autos, a autoridade incumbida da ação fiscal nomeou de conferência final de manifesto de carga o procedimento destinado a verificar o não armazenamento de carga registrada no Sistema Integrado de Gerência do Manifesto, do Trânsito e do Armazenamento Mantra.

No entanto, pela norma do art. 589 do Decreto nº 4.543/02 a conferência final do manifesto de carga é procedimento destinado a constatar o extravio de volume ou de mercadoria entrada no território aduaneiro, porém, mediante o confronto do manifesto de carga com os registros de descargas.

Em assim sendo, de se concluir que no âmbito da conferência final de manifesto de carga não cabem as intimações GCFM nº 103/2005 (fl. 38) e GOFIM nº 148/2005 (fl. 45), posto que a apuração de extravio de mercadoria por meio do mencionado procedimento não se dá com supedâneo em informações obtidas junto ao importador ou ao consignatário da mercadoria, mas mediante o confronto do manifesto de carga com os registros de descargas, procedimento este que independe da participação do importador ou do consignatário de mercadoria que tenha sido registrada em manifesto de carga, conforme dispõe a acima citada norma regulamentar.

Dessa forma, para fins de verificar falta de mercadoria manifestada basta que se faça o confronto do manifesto de carga com os registros de descargas, posto ser este o limite do referido procedimento conferência final do manifesto de carga.

Por oportuno, convém salientar que as intimações procedidas poderiam trazer auxílio para fins de se proceder a baixa no manifesto de que trata o artigo 18 da IN/SRF nº 69, de 1996, no entanto, nos autos não se observa a existência de nenhum documento que indique a realização desse procedimento. Por fim, importa evidenciar que a falta em questão não foi apurada mediante a conferência final do manifesto de carga.

Ademais, não existe norma legal que dê amparo para estender os efeitos da conferência final do manifesto nos caso em que se constate o não armazenamento de carga que se encontrava registrada no Mantra.

Noutros termos, de se ressaltar que a mercadoria ao ser descarregada não necessariamente deve ser encaminhada a armazenamento, pois, pode ser submetida diretamente a despacho aduaneiro e, ainda, de que o transportador não é responsável pelo armazenamento de carga.

Por conseguinte, incorre em equívoco a autuação quando pretende caracterizar a falta de mercadoria registrada no manifesto de carga com base na constatação do seu não armazenamento e, mais, em imputar a responsabilidade por essa falta ao transportador.

Resumindo, tem-se que:

(i) a apuração de extravio de mercadoria que constar como tendo sido importada deve ser feita em estrita observância das normas legais que regem a matéria, utilizando-se para tanto, conforme o caso, da conferência final do manifesto ou da vistoria aduaneira;

(ii) na hipótese da conferência final do manifesto o extravio deve ser constatado na descarga de volume ou de mercadoria, mediante o confronto do manifesto de carga com os registros de descarga, ainda que estes controles sejam realizados com auxílio em sistemas informatizados da própria RFB; e

(iii) sistema destinado ao controle aduaneiro de mercadorias, por si só, não tem o condão de alterar conceitos definidos em normas legais nem dar equivalência às operações próprias de seu âmbito a procedimentos diversos, próprios e específicos para o controle de ingresso de mercadorias no território aduaneiro e, tampouco para imputar responsabilidade por infração à legislação aduaneira.

Por entender que o deslinde do presente feito encontra espaço bastante na análise da forma e do procedimento adotado pela autuação para fins de constatar o extravio de mercadoria que se encontrava registrada em manifesto de carga, voto por julgar improcedentes os lançamentos de que tratam os autos de infração objetos do presente processo, pois o extravio das mercadorias em questão foi apurado de forma imprópria e, por conseguinte, a imputação de responsabilidade à pessoa da interessada, na condição de transportador.

Em adição a isso, cumpre dizer que o patrono da recorrente tem razão quando rebela-se contra a base de cálculo utilizada pela autoridade fiscal, uma vez que o artigo 67, caput e § 1º da Lei 10.833/2003, de fato, contém dispositivo que trata de critério de apuração da base de cálculo, e não pode ser utilizado para fatos geradores de 1999, nem com o escudo do § 1º do art. 144 do CTN, como apregoadado

pela decisão recorrida, porquanto os novos critérios de apuração, referidos no texto legal, estão umbilicalmente ligados à expressão pregressa ocorrência do fato gerador da obrigação, ou seja, apurar a existência da obrigação tributária, e não da base de cálculo. O § 1º do art. 144 retrocitado admite a aplicação de novas normas procedimentais para apurar a ocorrência do fato gerador, com novos procedimentos fiscalizatórios, inclusive com mais poderes investigatórios às autoridades tributárias e maiores garantias e privilégios aos créditos fiscais, mas em hipótese alguma permite tocar na dimensão do lançamento ou na sua sujeição passiva.

Ante o exposto, voto pelo PROVIMENTO ao recurso voluntário para tornar insubsistente o lançamento.

[...]

Nacional. Diante do exposto, nega-se provimento ao recurso especial da Fazenda

É o Voto.

(assinado digitalmente)

Vanessa Marini Cecconello