



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

**Processo nº** 10831.013196/2004-13  
**Recurso nº** Especial do Contribuinte  
**Acórdão nº** 9303-007.031 – 3ª Turma  
**Sessão de** 10 de julho de 2018  
**Matéria** 51.999.9999 - II - OUTROS - OUTROS  
**Recorrente** DHL EXPRESS (BRAZIL) LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: REGIMES ADUANEIROS**

Data do fato gerador: 30/12/2004

MERCADORIA EXTRAVIADA NA IMPORTAÇÃO. FATO GERADOR. OCORRÊNCIA. DATA.

Apurado pela autoridade fiscal o extravio de mercadoria importada, caracteriza a ocorrência do fato gerador do II, do IPI, do PIS-Importação e da Cofins-Importação. A data da ocorrência do fato gerador é o dia do lançamento do correspondente crédito tributário.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por voto de qualidade, em negar-lhe provimento, vencidas as conselheiras Érika Costa Camargos Autran (relatora), Tatiana Midori Migiyama e Vanessa Marini Cecconello, que lhe deram provimento, vencido também, o conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal, que deu provimento parcial. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto o conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos.

O conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal não apresentou a declaração de voto no prazo regimental.

*(assinado digitalmente)*

Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente em exercício.

*(assinado digitalmente)*

Érika Costa Camargos Autran - Relatora.

*(assinado digitalmente)*

Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Redator designado.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Andrada Márcio Canuto Natal, Tatiana Midori Migiyama, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Demes Brito, Jorge Olmiro Lock Freire, Érika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Cecconello e Rodrigo da Costa Pôssas (Presidente em exercício).

## Relatório

Trata-se de Recurso Especial de Divergência interposto pelo Contribuinte contra o acórdão n.º 3302-011.914, de 29 de janeiro de 2013 (fls. 717 a 725 do processo eletrônico), proferido Segunda Turma Ordinária da Terceira Câmara da Terceira Seção de Julgamento deste CARF, decisão que por unanimidade de votos, negou provimento aos recursos de ofício e voluntário.

A discussão dos presentes autos tem origem no procedimento de conferência final de manifesto, desta forma, a Fiscalização intimou o Contribuinte a apresentar as DRE-I relativas a manifestos em que não havia comprovação do armazenamento das respectivas cargas (no armazém da ALF ou do contribuinte), restando não comprovado para volumes de cargas de 11 (onze) manifestos relacionados na Descrição dos Fatos de fls. 26/29. Não foi efetuada a baixa da carga nos referidos manifestos informatizados. Em consequência, foi lavrado autos de infração de Imposto de Importação, de Imposto sobre Produtos Industrializados, PIS-Importação e Cofins-Importação, acostados às fls. 11/25.

Inconformado com a autuação o Contribuinte impugnou o lançamento, cujas razões estão sintetizadas no relatório do acórdão recorrido às fls. 623/630.

Foram realizadas duas diligências e nelas a autoridade preparadora apurou que houve a baixa de ofício dos documentos de cargos relativos a 08 (oito) manifestos, que relaciona.

A 1ª Turma de Julgamento da DRJ em São Paulo - SP julgou parcialmente procedente o lançamento, para excluir o crédito relativo aos 08 (oito) manifestos regulares, nos termos do Acórdão n.º 17-056.234, de 12/12/2011.

Irresignados a Fazenda Nacional e o Contribuinte apresentaram os recursos de ofício e voluntário, o Colegiado por unanimidade de votos negou provimento aos recursos de ofício e voluntário, conforme acórdão assim ementado *in verbis*:

*ASSUNTO: REGIMES ADUANEIROS*

*Data do fato gerador: 30/12/2004*

*ARGUMENTOS ADUZIDOS. DESNECESSIDADE DE APRECIAÇÃO DE SUA TOTALIDADE.*

*O órgão julgador não está obrigado a rebater todos os argumentos apresentados pela contribuinte se por outros motivos tiver firmado seu convencimento.*

*DECADÊNCIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO.*

*A modalidade de lançamento por homologação se dá quando o contribuinte apura montante tributável e efetua o pagamento do tributo sem prévio exame da autoridade administrativa. Na ausência de pagamento, não há que se falar em homologação, regendo-se a decadência pelos ditames do art. 173 do CTN, com início do lapso temporal no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ser efetuado.*

***MERCADORIA EXTRAVIADA NA IMPORTAÇÃO. FATO GERADOR. OCORRÊNCIA. DATA.***

*Apurado pela autoridade fiscal o extravio de mercadoria importada, caracteriza a ocorrência do fato gerador do II, do IPI, do PIS-Importação e da Cofins-Importação. A data da ocorrência do fato gerador é o dia do lançamento do correspondente crédito tributário.*

***DESCARGA DE MERCADORIA. COMPROVAÇÃO.***

*Comprovado o recebimento da carga e o cumprimento da obrigação de efetuar sua destinação tal qual o determinado pela legislação, não há que se falar em extravio de mercadoria.*

***Recurso Voluntário Negado.***

A Fazenda Nacional manifestou estar ciente do acórdão n.º 3302-011.914, conforme documento juntado às fls. 851, mas não interpôs Recurso Especial de Divergência.

O Contribuinte interpôs Recurso Especial de Divergência (fls. 759 a 772) em face do acordão recorrido que negou provimento ao Recurso Voluntário, as divergências suscitadas pelo contribuinte dizem respeito à irretroatividade da legislação tributária quanto à incidência do II e do IPI (1); e do PIS-Importação e da Cofins-Importação (2).

Para comprovar a divergência jurisprudencial suscitada, o Contribuinte apresentou como paradigma os acórdãos de números n.º 3101-00.619 e 3102-00.535 (1); e 303-35.123 (2). A comprovação do julgados firmou-se pela juntada de cópias de interior teor dos acórdãos, documentos de fls. 795 a 846.

O Recurso Especial do Contribuinte foi admitido, conforme despacho de fls. 860 a 863.

A Fazenda Nacional apresentou contrarrazões às fls. 865 a 872 manifestando pelo não provimento do Recurso Especial e que seja mantido o v. acórdão.

É o relatório em síntese.

**Voto Vencido**

Conselheira Erika Costa Camargos Autran - Relatora

## Da admissibilidade

Depreendendo-se da análise do Recurso interposto pelo Contribuinte e ao Despacho de Admissibilidade é de se conhecê-lo, senão vejamos:

Na decisão recorrida, quanto ao Imposto de Importação (II), adotou-se o entendimento de que, considera-se ocorrido o fato gerador no dia do lançamento (30/12/2004) do correspondente crédito tributário, quando se tratar de mercadoria constante de manifesto ou de outras declarações de efeito equivalente, cujo extravio ou avaria for apurado pela autoridade aduaneira (RA/2002, art. 73, inc. II, alínea “c”- Decreto-lei nº 37/66, art. 23 e parágrafo único), entendendo aplicável ao lançamento do Imposto de Importação a legislação vigente no dia do lançamento, portanto, não havendo que se falar em violação aos princípios da legalidade e da irretroatividade a apuração nos termos do artigo 67, caput e §1º, da Lei 10.833/2003. Por outro lado, no primeiro acórdão paradigma, decidindo sobre lançamento efetuado no mesmo ano de 2004, entendeu-se que a apuração da base de cálculo com fulcro no artigo 67, caput e §1º, da Lei 10.833/2003, não pode ser utilizado para fatos geradores de 1999, aplicando entendimento divergente quanto à ocorrência do fato gerador consumar-se no dia do lançamento do correspondente crédito tributário.

Na mesma decisão recorrida, agora quanto ao Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), adotou-se o entendimento de que, considera-se o fato gerador no dia do respectivo desembarço aduaneiro, presumindo-o ocorrido em relação a mercadoria que constar como tendo sido importada e cujo extravio ou avaria venham a ser apurados pela autoridade fiscal (Lei nº 4.502/64, art. 2º, inciso I, e § 3º, incluído pela Lei nº 10.833/2003), entendendo aplicável ao lançamento do Imposto sobre Produtos Industrializados a legislação vigente no dia do lançamento (30/12/2004). Por outro lado, no segundo acórdão paradigma, decidindo sobre lançamento efetuado no mesmo ano de 2004, entendeu-se que, na hipótese de incidência do desembarço presumido, a base de cálculo arbitrada e a alíquota de 50%, fixados para cobrança do IPI, na Lei nº 10.833/2003, art. 67 c/c art. 80, tiveram vigência a partir de 31/10/2003, não podendo ser utilizados para fatos geradores de 1999, por força do princípio da irretroatividade tributária, aplicando entendimento divergente quanto à presunção de entrada no território nacional consumar-se no dia da apuração do extravio e lançamento do correspondente crédito tributário.

Quanto à segunda divergência, novamente na decisão recorrida, agora quanto ao PIS-Importação e à Cofins-Importação, adotou-se o entendimento de que, considera-se o fato gerador no dia da entrada de bens estrangeiros no território nacional, considerando-o ocorrido no dia do lançamento do correspondente crédito tributário, quando se tratar de bens constantes de manifesto ou de outras declarações de efeito equivalente, cujo extravio ou avaria for apurado pela autoridade aduaneira (Lei nº 10.865/04, art. 3º, inciso I, e § 1º, c/c art. 4º, inciso II), entendendo aplicável ao lançamento do PIS-Importação e da Cofins-Importação a legislação vigente no dia do lançamento (30/12/2004). Por outro lado, no terceiro acórdão paradigma, decidindo sobre lançamento efetuado no ano de 2005, entendeu-se que, quando da entrada dos bens estrangeiros no território nacional, não havia lei instituindo o PIS e o COFINS na importação, inexistente, portanto, o fato gerador e incabível a sua exigência, ainda que a falta da mercadoria venha a ser apurada após vigente lei instituidora da exigência, em respeito aos princípios da legalidade e da irretroatividade tributária, aplicando entendimento divergente quanto à ocorrência do fato gerador consumar-se no dia do lançamento do crédito tributário.

Desta maneira, entendo que o contraste das ementas e do teor dos votos das decisões evidencia a divergência entre o entendimento exarado no acórdão recorrido e os acórdãos paradigmas.

Diante do exposto, comprovada a divergência, voto no sentido de conhecer do recurso interposto pelo Contribuinte.

### Do mérito

A discussão posta no mérito do Recurso Especial cinge-se à possibilidade de aplicação retroativa da Lei n.º 10.833/2003 e da Lei n.º 10.865/04.

Inicialmente cumpre ressaltar, que esta Câmara Superior em sessão do dia 18 de maio de 2017, analisou um caso semelhante no processo relatado pela Ilustre Conselheira Relatora Vanessa Marini Cecconello, em que seguida por unanimidade dos votos, foi decidido pela IMPOSSIBILIDADE DE RETROAÇÃO DA LEI TRIBUTÁRIA, Acórdão n.º 9303-005.158, e que passam a integrar o presente voto como razões de decidir, in verbis:

(...)

*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.*

(...)

*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 abranger 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 procedural, 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 Corintho 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 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.*

*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 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 retro citado 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 insubstancial o lançamento.*

*[...]*

Este Conselho já teve e oportunidade de se manifestar sobre a questão, sempre decidindo no mesmo sentido do aqui proposto:

*ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO A*

*Ano-calendário: 1999,2000*

*MULTA SUBSTITUTIVA DA PENA DE PERDIMENTO.  
INFRAÇÃO COMETIDA ANTES DA SUA INSTITUIÇÃO DA  
LEI 10.637/2003. IRRETROATIVIDADE DA PENA.*

*A multa substitutiva da pena de perdimento só pode ser aplicada aos fatos geradores ocorridos após 30/08/2002, sob pena de afronta à irretroatividade da lei instituidora da penalidade em questão. (Processo 13839.002390/200483, Data da Sessão 20/02/2017, Acórdão 3402003.833)*

*Assunto: Imposto sobre a Importação - II*

*Data do fato gerador: 07/11/2000*

*Multa Equivalente ao Valor Aduaneiro das mercadorias sujeitas à pena de perdimento. Não é possível aplicar a multa equivalente ao valor aduaneiro das mercadorias importadas em data anterior à vigência da lei instituidora da penalidade. Ofensa aos princípios da legalidade e da irretroatividade da lei. Preliminar de decadência. Inadmissível o lançamento após o decurso de cinco anos contados da ocorrência do fato gerador. Preliminar acolhida. RECURSO DE OFÍCIO NEGADO (Processo 13839.002702/2005-30, Data da Sessão 04/12/2007, Acórdão 301-34192)*

*MULTA SUBSTITUTIVA DA PENA DE PERDIMENTO –  
INFRAÇÃO COMETIDA ANTES DA SUA INSTITUIÇÃO – LEI  
10.637/2003 – RETROATIVIDADE INDEVIDA –  
IMPOSSIBILIDADE.*

*A multa substitutiva da pena de perdimento só pode ser aplicada aos fatos geradores ocorridos após 30/08/2002, uma vez que só é possível a aplicação retroativa de penalidades quando sejam mais benéficas ao contribuinte. Recurso de ofício negado. (Processo 10907.002853/2004-68, Data da Sessão 21/03/2006, Acórdão 303-32944)*

Como se verifica nos autos, os fatos jurídicos foram ocorridos no ano-base de 1999, e conforme de extraí do auto de infração, os lançamentos do II e do IPI tiveram por fundamento o disposto no artigo 67 e 80 da Lei n.º 10.833/2003. Pois, foi considerado a data da ocorrência do lançamento dos tributos que ocorreu em 30/12/2004.

A tentativa de aplicação da referida lei, representa uma afronta ao princípio da irretroatividade das leis, haja vista que as disposições previstas nos artigos 67 e 80 da Lei n.º

10.833/2003 Ela instituiu novas 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 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.

Diante disto reconheço a impossibilidade de aplicação de forma retroativa, o disposto nos 67 e 80 da Lei n.º 10.833/2003 para a cobrança dos impostos de impostação e do imposto sobre produto industrializado.

Da mesma forma entendo quanto aos impostos PIS e COFINS que o auto de infração violou o princípio da Irretroatividade da norma tributária ao aplicar a Lei n.º 10.865/2004, que institui a incidência das referida contribuições sobre a importação de bens e serviços. Não podendo tal norma retroagir para alcançar os fatos ocorridos em 1999. Pois, foi constatado que, quando da entrada dos bens estrangeiros no território nacional, não havia lei instituindo o PIS e o COFINS na importação, inexistente será o fato gerador, e consequentemente, será incabível a sua exigência, bem como o ressarcimento no mesmo valor, ainda que a falta da mercadoria venha a ser apurada após vigente lei nesse sentido.

Diante do exposto, dou provimento ao Recurso Especial do Contribuinte.

É como voto.

Érika Costa Camargos Autran

*(assinado digitalmente)*

## Voto Vencedor

Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Redator designado

Respeitosamente, divirjo da i. relatora quanto à aplicação de critérios para definição da base de cálculo instituídos pela Lei 10.833/2003 para importações processadas em 1999, apesar da clara exposição de seu entendimento.

Houve a incontroversa constatação de que as cargas, cujo lançamento da multa ainda estão em discussão, não foram armazenadas. Assim, a caracterização do seu extravio é indiscutível.

A discussão que remanesce é com relação à legislação aplicável ao lançamento; sem dúvida, é aquela vigente na data da ocorrência do fato gerador, pela interpretação dos arts. 101 c/c art. 105 do CTN.

Já o fato gerador é *a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência* (art. 114 do CTN), e, para o caso em litígio, no tocante ao Imposto de Importação, estava definida no art. 72, § 1º do Decreto nº 4.543 de 26/12/2002, Regulamento Aduaneiro - RA/2002, com a seguinte dicção:

*Art. 72. O fato gerador do imposto de importação é a entrada de mercadoria estrangeira no território aduaneiro (Decreto-lei*

---

*nº37, de 1966, art. 1º, com a redação dada pelo Decreto-lei nº2.472, de 1988, art. 1º).*

*§ 1º Para efeito de ocorrência do fato gerador, considera-se entrada no território aduaneiro a mercadoria que conste como tendo sido importada e cujo extravio venha a ser apurado pela administração aduaneira (Decreto-lei nº37, de 1966, art. 1º, § 2º, com a redação dada pelo Decreto-lei nº2.472, de 1988, art. 1º).*

(...):

(Negritei.)

Por se tratar de presunção legal, situação jurídica, o CTN, em seu art. 116, inc. I, define que a ocorrência do fato gerador se dá no momento em que essa situação *esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável*.

O direito aplicável, continua sendo aquele disposto no RA/2002, agora no art. 73, inc. II, alínea *c*), que define:

*Art. 73. Para efeito de cálculo do imposto, considera-se ocorrido o fato gerador (Decreto-lei nº37, de 1966, art. 23 e parágrafo único):*

(...)

*II - no dia do lançamento do correspondente crédito tributário, quando se tratar de:*

(...)

*c) mercadoria constante de manifesto ou de outras declarações de efeito equivalente, cujo extravio ou avaria for apurado pela autoridade aduaneira;*

(...)

(Negritei.)

O mesmo raciocínio vale para Lei nº 4.502/1964 em seu art. 2º, inc. I e § 3º, que dispõe sobre o IPI na importação, bem como para as Leis nº 10.833 de 29/12/2003, art. 67, que afeta II e IPI, e Lei nº 10.865 de 30/04/2004, art. 3º, inc. I, § 1º e art. 4º inc. II, regendo a tributação do PIS e da Cofins. O lançamento combatido foi cientificado à empresa em 30/12/2004, quando já vigentes as legislações que lhe deram suporte.

Esses dispositivos fiscais foram detidamente abordados no voto do i. relator do acórdão *a quo*, com o qual me alinho, que termina por afirmar, à e-fl. 724:

*Está provado que na data da ocorrência do fato gerador dos tributos lançados (30/12/2004) estavam em vigor as Leis nº 10.833/2003 e 10.865/2004, não havendo que se falar em violação a princípios constitucionais (legalidade e irretroatividade), como alega a Recorrente.*

Dessarte, voto pelo desprovimento do recurso especial de divergência do sujeito passivo.

*(assinado digitalmente)*

Luiz Eduardo de Oliveira Santos