



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

**Processo n°** 10831.013926/2004-78  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 3402-006.144 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 25 de fevereiro de 2019  
**Matéria** IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO  
**Recorrente** ABSA AEROLINHAS BRASILEIRAS S/A  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 26/04/1999 a 27/09/1999

IPI. IMPORTAÇÃO. MERCADORIAS EXTRAVIADAS. ARBITRAMENTO DA BASE DE CÁLCULO. IRRETROATIVIDADE DA LEI TRIBUTÁRIA. FATO GERADOR.

O artigo 67 da Lei n. 10.833/2003, ao estabelecer hipótese de arbitramento da base de cálculo de mercadorias extraviadas, apresenta norma de direito material, acerca da base de cálculo do II e do IPI-importação, de modo que não implica a utilização do 144, §1º do CTN, mas sim do seu *caput*, acerca da aplicação do direito no tempo.

O artigo 73, inciso II, alínea "c" do RA com sua redação atual - presunção do fato gerador do imposto de importação de mercadorias extraviadas no momento do lançamento de ofício - não se aplica ao IPI-importação e o §3º do artigo 2º da Lei n. 4.502/64 tampouco vigia no período das importações.

Assim, é incabível a aplicação do artigo 67 da Lei n. 10.833/2003 para a apuração da base de cálculo do IPI-importação de mercadorias extraviadas anteriormente à sua vigência, devendo o auto de infração que equivocadamente usou tal fundamento ser cancelado.

PRELIMINAR. NULIDADE DO LANÇAMENTO. LANÇAMENTO COMPLEMENTAR. APURAÇÃO DA BASE IMPONÍVEL. NOVOS DOCUMENTOS E INVESTIGAÇÕES. VÍCIO MATERIAL. DECADÊNCIA.

A autoridade fiscal tem competência para, de forma unilateral, constituir o crédito tributário. Contudo, há que observar os procedimentos necessários previstos em lei, dentre os quais a correta identificação da matéria tributável, data, materialidade e base imponible correspondente à infração. Descumpridos tais requisitos no auto de infração, eivado de vício material, admite-se o lançamento complementar, à luz do artigo 18 do Decreto n° 70.235, de 1972, desde que não ocorrida a decadência. Portanto, é cabível

manter os itens do lançamento original que estão alicerçados em descrição, provas e investigações especificadas no lançamento complementar lavrado antes do transcurso do prazo decadencial.

PEDIDO DE PERÍCIA. PRESCINDIBILIDADE. INDEFERIMENTO.

Estando presentes nos autos todos os elementos de convicção necessários à adequada solução da lide, indefere-se, por prescindível, o pedido de diligência ou perícia.

IMPORTAÇÃO. DOCUMENTAÇÃO. CONFERÊNCIA FINAL DE MANIFESTO. CARGA MANIFESTADA. EXTRAVIO.

As presunções legais sobre o extravio de mercadorias são *juris tantum*. Trata-se de operações amplamente documentadas, cabendo a cada declarante fazer prova de que aquilo que está a declarar não corresponde à realidade.

No caso de mercadoria constante de manifesto de carga internacional não encontrada, seu extravio é presumido por determinação legal. A falta de comprovações em sentido contrário, legitima a ocorrência do extravio e a cobrança dos tributos devidos do responsável tributário.

IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO. FATO GERADOR. MOMENTO. CONFERÊNCIA FINAL DE MANIFESTO. MERCADORIA MANIFESTADA. APURAÇÃO DA FALTA.

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 (art. 144, *caput* do CTN). A data a ser considerada para o fato gerador do Imposto de Importação é a data do lançamento decorrente da apuração da falta ou extravio pela autoridade aduaneira.

É no encerramento do procedimento fiscal de conferência final de manifesto que a fiscalização chega a conclusão de que houve efetivamente a falta de mercadoria manifestada, ou seja, de que ela foi arrolada em manifesto de carga, mas que não foi descarregada naquele recinto alfandegado, quando a interessada, não obstante intimada, não logrou êxito em demonstrar o contrário. A lavratura do auto de infração representa o resultado do procedimento fiscal em sentido desfavorável à fiscalizada.

Recurso voluntário Provido em parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em dar parcial provimento ao recurso para reconhecer o vício de motivação da autuação para o Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI. Vencidos os Conselheiros Diego Diniz Ribeiro, Maysa de Sá Pittondo Deligne, Cynthia Elena de Campos e a Thais de Laurentiis Galkowicz (relatora) que davam provimento total ao recurso para reconhecer este vício também para o Imposto de Importação - II e, para reconhecer a decadência levantada pela relatora de ofício, sendo vencidos pelo voto de qualidade. Designada a Conselheira Maria Aparecida Martins de Paula para redigir o voto vencedor.

(assinado digitalmente)

Waldir Navarro Bezerra - Presidente

(assinado digitalmente)

Thais De Laurentiis Galkowicz - Relatora

(assinado digitalmente)

Maria Aparecida Martins de Paula - Redatora designada

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Rodrigo Mineiro Fernandes, Diego Diniz Ribeiro, Maria Aparecida Martins de Paula, Maysa de Sá Pittondo Deligne, Pedro Sousa Bispo, Cynthia Elena de Campos, Thais De Laurentiis Galkowicz e Waldir Navarro Bezerra.

## Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face de decisão proferida pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento ("DRJ") de São Paulo/SP, que julgou parcialmente procedente impugnação apresentada pela Contribuinte.

Por bem consolidar os fatos ocorridos até a decisão da DRJ, colaciono o relatório do Acórdão recorrido *in verbis*:

*Em ato de conferência final de manifesto, a fiscalização do Aeroporto Internacional de Viracopos detectou a divergência entre a quantidade de carga declarada pela interessada no sistema MANTRA e aquela efetivamente armazenada nos estabelecimentos da INFRAERO.*

*Após intimar a interessada, a fiscalização considerou ter ocorrido o extravio dos volumes constantes nos HAWBs 512083, 5272453, 0283676 e 946310.*

*Em razão da impossibilidade de identificar as mercadorias constantes dos volumes considerados extraviados, a fiscalização utilizou o dispositivo previsto no artigo 67 da lei 10.833/03 para determinação dos impostos e dos direitos incidentes.*

*Assim, foi lavrado o auto de infração às folhas 01 a 22 e cobrados o II, IPI, PIS e COFINS, bem como a multa por extravio de mercadoria prevista no artigo 521, II, "d" do decreto 91.030/85.*

*Em sua impugnação, às folhas 55 a 97, a interessada alega, em suma, que:*

*1 — não houve extravio de carga, e sim, mero erro operacional;*

*2 — no caso do MAW13 527-2010 4140, o mesmo foi emitido pelo importador com 60 volumes, a mesma quantidade constante no Manifesto de Carga. No entanto, a carga não foi embarcada. O MAWB em questão não menciona o HAWB*

***considerado faltante, comprovando que a carga realmente não veio para o Brasil;***

3 — a mercadoria foi posteriormente enviada e amparada pelo mesmo HAWB, porém, consolidado no MAWB 527-2008 5855;

**4 - no caso do MAWB 527-2016 7991, ocorreu um erro material na digitação do HAWB. Ao invés de digitar 5072453, foi, por equívoco, digitado o número 5272453;**

5 — note-se que o MAWB consolidou 222 volumes, enquanto que a soma dos HABWs digitados pela interessada consolida 224 volumes, demonstrando, de forma inequívoca, a inclusão do HAWB digitado erroneamente;

**6 — no caso do MAWB 527-2018 8781, ocorreu um erro material na digitação do HAWB. Ao invés de digitar 02836767, foi, por equívoco, digitado o número 0283676;**

7 - note-se que o MAWB consolidou . 29 volumes, enquanto que a soma dos HABWs digitados pela interessada consolida 30 volumes, demonstrando, de forma inequívoca, a inclusão do HAWB digitado erroneamente;

**8 - no caso do MAWB 527-2023 9531, o mesmo foi emitido pelo importador com 103 volumes, a mesma quantidade constante no Manifesto de Carga. No entanto, a carga não foi embarcada. Provavelmente voou com outra companhia aérea e foi intemalizada no País por meio de outro MAWB;**

9 — por tratar-se de carga consolidada o transportador não tem/mo saber se todos os volumes estão no pallet. **O prazo de duas horas concedido pelo sistema/para efetuar correções no MANTRA não é suficiente para verificar em conferência física se houve ou não alguma incorreção nas informações prestadas;**

**10 — não foi respeitado o direito de ampla defesa da interessada, uma vez que não foi dada a oportunidade de defesa para a mesma. Foi intimada a prestar informações mas em nenhum momento foi instaurado um procedimento administrativo fiscal, dando a oportunidade à requerente de se manifestar adequadamente e produzir as provas necessárias;**

**11 — a fiscalização não buscou a verdade material na realização do presente auto de infração, ao contrário, intimou a interessada a apresentar documentos que a mesma não teria a obrigação de possuir ou guardar;**

**12 — é improcedente o lançamento referente ao PIS e COFINS nas importações cujos fatos geradores ocorreram anteriormente à vigência da lei 10.845/2004 que os instituiu nas importações;**

13 — não era impossível identificar as mercadorias constantes dos HAWBs considerados extraviados. Isto porque bastava uma simples intimação à empresa consignatária para identificar as mercadorias constantes dos conhecimentos;

**14 — a lei 10.833/03 não poderia ter sido utilizada para arbitrar a base de cálculo e as alíquotas de mercadorias cujos fatos geradores ocorreram anteriormente a sua vigência;**

**15 — não houve demonstração de como a fiscalização chegou à base de cálculo arbitrada no lançamento, ferindo o direito de defesa da interessada;**

**16 — as mercadorias em questão não foram corretamente classificadas na NCM, sendo aplicada uma alíquota única de 50%;**

**17 — requer perícia técnica para que sejam identificadas as mercadorias em questão.**

**O presente processo foi baixado em diligência por esta DRJ para que se juntassem aos autos as informações solicitadas às folhas 146 e 147.**

À folha 224, encontra-se declaração da Solectron Industrial Comercial Serviços e Exportadora do Brasil Ltda., consignatária das mercadorias amparadas pelo HAWB 512083, esclarecendo que a carga amparada por este HAWB foi devidamente desembarçada em 29/04/1999 sob o MAWB 527 2008 5855 e que não foi objeto de extravio.

À folha 240, encontra-se declarações da Caterpillar Brasil Ltda., consignatária das mercadorias amparadas pelo HAWB 5272453, esclarecendo que a carga em questão constava do HAWB 5072453 e foi desembarçada pela DI 99/0651331-4. O que ocorreu foi um erro de digitação por parte da ABSA no sistema MANTRA.

À folha 253, a Kodak Brasileira Comércio e Indústria Ltda. alega não ter conhecimento da emissão do MAWB 527 2023 9531 e do HAWB 946310.

Um dos importadores, a Tecumesh do Brasil Ltda., não respondeu às intimações efetuadas.

**Em resposta à diligência desta Turma (folhas 956 a 9 a fiscalização informa, em síntese, que:**

**1 — dos conhecimentos de carga solicitados, apenas foi apresentada cópia do MAWB 527 2018 8781;**

**2 — o HAWB 5272453, consignado à Caterpillar Brasil Ltda., não consta do manifesto de carga relativo ao MAWB 527 2016 7991. Assim, não há meios de identificar a mercadoria e, desta forma, a base de cálculo foi obtida nos termos da lei 10.833/03;**

**3 — o HAWB 0283676, consignado à Tecumesh do Brasil Ltda., não consta do manifesto de carga relativo ao MAWB 527 2018 8781. Assim, não há meios de identificar a mercadoria e, desta forma, a base de cálculo foi obtida nos termos da lei 10.833/03;**

4 — o HAWB 512083, consignado à Solectron Ind. Com. Servs. Exp. Do Brasil Ltda., em que pese as informações da importadora da existência de um outro HAWB com a mesma numeração, porém, vinculado ao MAWB 527 2008 5855, o fato é que resta ser impossível identificar as mercadorias ali constantes. Assim, entende que deve aplicar as disposições da lei 10.833/03 para obter a base de cálculo dos tributos;

5 — o HAWB 946310, consignado à Kodak Brasileira Com. E Ind. Ltda., não foi sequer reconhecido pela empresa importadora e, desta forma, resta impossível identificar as mercadorias por ele amparadas. Cabe então, a aplicação da lei 10.833/03 na obtenção da base de cálculo;

6 — em todos os casos, foram constatados erros na obtenção da base de cálculo originalmente utilizada. Foram utilizados dados de outras vias de transporte que não aquela objeto de análise, além de dados relativos à regimes aduaneiros, o que não estaria de acordo com as disposições da lei 10.833/2003;

7 — foram refeitos os cálculos com base na legislação supra mencionada, tendo sido discriminadas suas fontes e formas de cálculo e obtidos novos créditos tributários para o lançamento em questão (folhas 977 e 978).

**Às folhas 988 a 1.010 , a interessada se manifesta alegando, em suma que:**

1 — a redução feita nos valores do auto de infração é substancial o suficiente para comprovar e ferir de morte o auto de infração com a pena da nulidade do ato;

2 — o extrato do MANTRA e a declaração do importador são suficientes para demonstrar a ocorrência de mero erro de informação no sistema, e não, extravio de mercadorias quanto ao HAWB 512083;

3 — quanto ao HAWB 0283676, apesar de confirmar que tal filhote não consta do manifesto de carga, a fiscalização, ainda assim, insistiu na lavratura do auto de infração;

4 — os documentos anexados pela Caterpillar comprovam que ocorreu um mero erro de digitação quando da inclusão do HAWB 527453;

5 — a Solectron também respondeu à intimação afirmando que a mercadoria em questão foi desembaraçada em 29/04/1999, o que demonstra a ocorrência de extravio;

6 — foi solicitada perícia técnica para identificar e classificar as mercadorias objeto dos HAWBs em questão. A não realização da perícia gera nulidade do auto de infração por cerceamento do direito de defesa;

7 — anexou cópia do HAWB 946310 e do manifesto de carga. Ao manifestar desconhecer o HAWB em questão, a Kodak apenas corroborou com o fato de que o suposto extravio jamais existiu;

8 - foram utilizadas as importações do 1º semestre de 2004 para a apuração da base de cálculo, o que vai frontalmente de encontro às disposições do artigo 67 da lei 10.833/03;

9 — impugna o método de apuração da base de cálculo, pois não é possível detectar se foram excluídas as DI's cujos valores estão isentos ou imunes a quaisquer espécie de tributos, devendo tais cálculos serem refeitos e acompanhados pela interessada por perito contábil designado pela DRJ.

**Mediante a Resolução nº 742/2007, esta Turma baixou o processo em diligência para que, nos termos dos artigos 145 e 149 do CTN e do artigo 18, §3º, do decreto 70.235/72, fosse lavrado auto de infração complementar corrigindo a inexatidão relativa aos valores lançados.**

**Às folhas 1.052 a 1.086, a interessada se manifesta acerca da lavratura do auto de infração complementar e expõe, em síntese, que:**

**1 — reitera a impugnação protocolada;**

**2 — faz uma breve análise do papel do agente de cargas e sua responsabilidade;**

**3 — não ocorreram os fatos geradores das obrigações em questão;**

**4 — comprovada a não ocorrência de extravio, não há porque cobrar os tributos ora impugnados;**

**5 — não foram cumpridas formalidades legais para a lavratura do auto de infração o que o torna nulo.**

O julgamento da impugnação (fls 57 a 99) resultou no Acórdão da DRJ de São Paulo/SP (fls 1175 - 1199), cuja ementa segue colacionada abaixo:

*Assunto: Imposto sobre a Importação - II*

*Período de apuração: 26/04/1999 a 27/09/1999*

*Ementa: CONFERÊNCIA FINAL DE MANIFESTO.*

*Comprovado via documental o equívoco de preenchimento no sistema MANTRA, não há que se falar em extravio.*

*No caso de mercadoria constante de manifesto de carga internacional não encontrada, seu extravio é presumido por determinação legal. A falta de comprovações em sentido contrário, legitima a ocorrência do extravio.*

*Indevidas as contribuições PIS e COFINS por terem sido instituídas por lei posterior à ocorrência dos fatos geradores ora analisados.*

*Impugnação Procedente em Parte*

*Crédito Tributário Mantido em Parte*

Irresignado, a Contribuinte recorre a este Conselho, por meio de petição de fls 1203 a 1235, apresentando os seguintes pontos de defesa: preliminarmente, i) a nulidade do auto de infração, que teria sido lavrado com erro grosseiro, em desconformidade com o artigo 67 da Lei n. 10.833/03 e sem respeito ao direito a ampla defesa; ii) insiste na necessidade de perícia; no mérito, iii) a ausência do extravio de mercadoria amparada pelo conhecimento aéreo MAWB 527 20239531 — HAWB 946310, conforme provas trazidas aos autos; iv) a inaplicabilidade da Lei n. 10.833/2003 ao seu caso, pois não era vigente quando da ocorrência dos fatos geradores; v) subsidiariamente, o equívoco no arbitramento da base de cálculo.

É o relatório

## Voto Vencido

Conselheira Thais De Laurentiis Galkowicz, Relatora

O recurso é tempestivo, com base no que dispõe o artigo 33 do Decreto 70.235, de 06 de março de 1972, bem como atende as demais condições de admissibilidade, razões pelas quais dele tomo conhecimento.

Primeiramente, saliento que os valores exonerados pela DRJ (fls 1195) estão abaixo do limite de alçada estabelecido pela Portaria n. 63 do Ministério da Fazenda, de 09 de fevereiro de 2017, não havendo, portanto, recurso de ofício a ser julgado.

Assim, tanto a questão da não incidência da Contribuição ao PIS-importação e da COFINS-importação sobre os fatos geradores objeto do presente processo, como a comprovação do não extravio das mercadorias amparadas pelos conhecimentos de carga MAWB 527 20104140 - HAWB 512083 e MAWB 527 20167991 — HAWB 5272453 e MAWB 527 20188781 e HAWB 0283676, não estão sob julgamento.

Passemos então aos tópicos apresentados pela defesa.

### 1. Irretroatividade do artigo 67 da Lei n. 10.833/2003

Com relação às preliminares, um dos argumentos do recurso voluntário diz respeito à impossibilidade de aplicação do artigo 67 da Lei n. 10.833/2003 aos fatos geradores em questão (período de apuração: 26/04/1999 a 27/09/1999), uma vez que são anteriores à vigência do referido dispositivo. Vejamos o seu conteúdo, na redação vigente à época dos fatos:

*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.**

A maioria dos julgadores da DRJ afastou a pretensão da Recorrente, sob o fundamento de que o artigo 144, §1º do CTN seria aplicável ao caso. Lembremos seu texto:

*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.*

Numa síntese, a decisão recorrida entendeu que a hipótese de arbitramento prevista pelo artigo 67 da Lei n. 10.833/2003 instituiu "novos critérios de apuração" dos tributos incidentes sobre as importações, de modo que prevaleceria a excepcional regra de retroatividade da legislação prevista no §1º do artigo 144 do CTN. Isto porque o artigo 73, inciso II, "c" do Regulamento Aduaneiro estabelece que "para efeito de cálculo do imposto, considera-se ocorrido o fato gerador, no dia do lançamento do crédito tributário, quando se tratar de mercadoria constante de manifesto ou outras declarações de efeito equivalente, cujo extravio ou avaria for apurado pela autoridade aduaneira".

É justamente esse o ponto a ser enfrentado, pois há equívocos no citado raciocínio.

Em primeiro lugar, a regra de arbitramento da base de cálculo prevista no artigo 67 da Lei n. 10.833/2003 estabelece norma de direito material, de maneira nenhuma tratando de normas adjetivas/procedimentais referidas no §1º do artigo 144 do CTN.

Afinal, a apuração da base de cálculo, conjuntamente com a alíquota, é parte fundamental do critério quantitativo da regra matriz de incidência tributária. Por ser assim, a legislação sobre base de cálculo de determinado tributo é, indubitavelmente, norma material de direito tributário. Por conseguinte, não é o caso de aplicação do artigo 144, §1º do CTN, conforme leciona a melhor doutrina:

***O §1º, fazendo coro com a melhor doutrina processual, dispõe que as normas procedimentais (normas adjetivas) referentes aos lançamentos, inclusive garantias e privilégios, aplicam-se de imediato aos casos em curso, isto é, aos procedimentos preparatórios e revisionais do lançamento e ao próprio ato formal do lançamento (...) " (COELHO, Sacha Calmon Navarro, Curso de Direito Tributário Brasileiro, Rio de Janeiro: Editora Forense, 2009, p. 701)<sup>1</sup>***

A exata questão ora discutida já foi apreciada por este Conselho no Acórdão 3101-000.619, no qual a unanimidade dos julgadores entenderam que, efetivamente, o artigo

<sup>1</sup> No mesmo sentido se coloca Luis Eduardo Schoueri (Direito Tributário. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 501).

67 da Lei n. 10.833/2003 constitui norma de direito material ao prever hipótese de arbitramento da base de cálculo do II e do IPI-importação, portanto não se subsumindo à regra do artigo 144, §1º do CTN, uma vez que esta versa unicamente sobre normas procedimentais. Tal decisão foi recentemente mantida, em seus exatos termos, pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, por meio do Acórdão 9303-005.158. Colaciono a seguir a ementa da referida decisão (Acórdão 3101-000.619):

*Ementa(s)*

*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 CÁLCULO. IRRETROATIVIDADE DA LEI TRIBUTÁRIA.***

*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 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.*

Tal posicionamento vai ao encontro da pacífica jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça acerca da interpretação do artigo 144, §1º do CTN, *in verbis*:

STJ

*Ementa:*

*PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. UTILIZAÇÃO DE INFORMAÇÕES OBTIDAS A PARTIR DA ARRECADAÇÃO DA CPMF PARA A CONSTITUIÇÃO DE CRÉDITO REFERENTE A OUTROS TRIBUTOS. ARTIGO 6º DA LC 105/01 E 11, § 3º, DA LEI Nº 9.311/96, NA REDAÇÃO DADA PELA LEI Nº 10.174/2001. NORMAS DE CARÁTER PROCEDIMENTAL. APLICAÇÃO **RETROATIVA**. POSSIBILIDADE. **INTERPRETAÇÃO DO ARTIGO 144, § 1º, DO CTN.***

*1. O artigo 38 da Lei nº 4.595/64, que autorizava a quebra de sigilo bancário somente por meio de requerimento judicial foi revogado pela Lei Complementar nº 105/2001.*

*2. A Lei nº 9.311/96 instituiu a CPMF e, no § 2º do artigo 11, determinou que as instituições financeiras responsáveis pela retenção dessa contribuição prestassem informações à Secretaria da Receita Federal, especificamente, sobre a identificação dos contribuintes e os valores globais das respectivas operações efetuadas, vedando, contudo, no seu § 3º, a utilização desses dados para constituição do crédito relativo a outras contribuições ou impostos.*

*3. A Lei 10.174/2001 revogou o § 3º do artigo 11 da Lei nº 9.311/91, permitindo a utilização das informações prestadas para a instauração de procedimento administrativo-fiscal, a fim de possibilitar a cobrança de eventuais créditos tributários referentes a outros tributos.*

*4. Outra alteração legislativa, dispondo sobre a possibilidade de sigilo bancário, foi veiculada pela o artigo 6º da Lei Complementar 105/2001.*

***5. 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.***

*6. Os dispositivos que autorizam a utilização de dados da CPMF pelo Fisco para apuração de eventuais créditos tributários referentes a outros tributos são **normas procedimentais** e, por essa razão, não se submetem ao princípio da irretroatividade das leis, ou seja, incidem de imediato, ainda que relativas a fato gerador ocorrido antes de sua entrada em vigor. Precedentes.*

*7. "Não cabem embargos de divergência, quando a jurisprudência do Tribunal se firmou no mesmo sentido do acórdão embargado" (Súmula 168/STJ)*

*8. Embargos de divergência não conhecidos. (REsp , 726778 / PR EMBARGOS DE DIVERGENCIA NO RECURSO ESPECIAL 2006/0059981-4 Ministro CASTRO MEIRA) (g.n.)*

*Ementa:*

**RECURSO ESPECIAL. ALÍNEA 'A'. TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. PRETENDIDA SUSPENSÃO DOS EFEITOS DE TERMO DE PROCEDIMENTO FISCAL. REQUERIMENTO DE INFORMAÇÕES AO CONTRIBUINTE RELATIVAS AO ANO-BASE DE 1998, A PARTIR DE DADOS INFORMADOS PELOS BANCOS À SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL SOBRE A CPMF. PRETENDIDA COBRANÇA DE CRÉDITOS RELATIVOS A OUTROS TRIBUTOS. ARTIGO 6º DA LC 105/01 E 11, sÇ 3º, DA LEI N. 9.311/96, NA REDAÇÃO DADA PELA LEI N. 10.174/01. **NORMAS DE CARÁTER PROCEDIMENTAL. APLICAÇÃO RETROATIVA. EXEGESE DO ART. 144, § 1º, DO CTN.****

À luz do que dispõe o **artigo 144, § 1º, do CTN**, infere-se que as normas tributárias que estabeleçam "**novos critérios de apuração** ou processos de fiscalização, ampliando os poderes de investigação das autoridades administrativas", aplicam-se ao lançamento do tributo, mesmo que relativas a fato gerador ocorrido antes de sua entrada em vigor. Diversamente, as normas que descrevem os elementos do tributo, de natureza material, somente são aplicáveis aos fatos geradores ocorridos após o início de sua vigência (cf "Código Tributário Nacional Comentado". Vladimir Passos de Freitas (coord.). São Paulo: Revista dos Tribunais, 1999. p. 566).

Nesse contexto, forçoso reconhecer que os dispositivos (arts. 6º da LC n. 105/01 e 11, § 3º, da Lei n. 9.311/96, na redação dada pela lei n. 10.174/01) que autorizam a utilização dos dados da CPMF pelo Fisco para a apuração de eventuais créditos tributários relativos a outros tributos são **normas adjetivas ou meramente procedimentais, acerca das quais não prevalece a irretroatividade** defendida pelo v. acórdão da Corte a quo. É de se observar, tão-somente, o prazo de que dispõe a Fazenda Nacional para constituição do crédito tributário.

"Tanto o art. 6º da Lei Complementar 105/2001, quanto o art. 1º da Lei 10.174/2001, por ostentarem natureza de normas tributárias procedimentais, são submetidas ao regime intertemporal do art. 144, § 1º do Código Tributário Nacional, permitindo sua aplicação, utilizando-se de informações obtidas anteriormente à sua vigência" (REsp 506.232/PR, Relator Min. Luiz Fux, DJU 16/02/2004). No mesmo sentido: REsp 479.201/SC, Relator Min. Francisco Falcão, DJU 24/05/2004.

Recurso especial provido para denegar a segurança requerida. (REsp 505493 /PR RECURSO ESPECIAL 2003/0027793-8 Ministro FRANCIULLI NETTO) (g.n.)

*Ementa*

**PENAL. TRIBUTÁRIO. HABEAS CORPUS. CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA. 1. TRANCAMENTO DA AÇÃO PENAL. INVIABILIDADE. MEDIDA EXCEPCIONAL. 2. AUSÊNCIA DE**

*JUSTA CAUSA PARA A AÇÃO PENAL. UTILIZAÇÃO DE INFORMAÇÕES OBTIDAS A PARTIR DA ARRECADAÇÃO DA CPMF PARA A CONSTITUIÇÃO DE CRÉDITO REFERENTE A OUTROS TRIBUTOS. ARTS. 6º DA LC 105/2001 E 11, § 3º, DA LEI Nº 9.311/1996 NA REDAÇÃO DADA PELA LEI Nº 10.174/2001. **NORMAS DE CARÁTER PROCEDIMENTAL. APLICAÇÃO RETROATIVA. POSSIBILIDADE. INTERPRETAÇÃO DO ART. 144, § 1º, DO CTN.** 3. ORDEM DENEGADA. 1. O trancamento da ação penal, por ser medida de exceção, somente cabe nas hipóteses em que se demonstrar, à luz da evidência, a atipicidade da conduta, a extinção da punibilidade ou outras situações comprováveis de plano, suficientes ao prematuro encerramento da persecução penal, hipóteses que não se verificam no presente caso. 2. A Lei Complementar nº 105/2001 revogou expressamente o art. 38 da Lei nº 4.595/1964, que autorizava a quebra de sigilo bancário apenas por meio de requerimento judicial. 3. Com o advento da Lei nº 9.311/1996, que instituiu a CPMF, determinou-se que as instituições financeiras responsáveis pela retenção dessa contribuição prestassem informações à Secretaria da Receita Federal, especificamente, sobre a identificação dos contribuintes e os valores globais das respectivas operações efetuadas, vedando, contudo, no seu § 3º a utilização desses dados para constituição do crédito relativo a outras contribuições ou impostos. 4. Todavia a Lei nº 10.174/2001 revogou o § 3º do art. 11 da Lei nº 9.311/1991, permitindo a utilização das informações prestadas para a instauração de procedimento administrativo-fiscal a fim de possibilitar a cobrança de eventuais créditos tributários referentes a outros tributos. 5. **O art. 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.** 6. Os dispositivos que autorizam a utilização de dados da CPMF pelo Fisco para apuração de eventuais créditos tributários referentes a outros tributos são normas procedimentais e, por essa razão, não se submetem ao princípio da irretroatividade das leis, ou seja, incidem de imediato, ainda que relativas a fato gerador ocorrido antes de sua entrada em vigor. Precedentes. 7. Habeas corpus denegado. (HC - HABEAS CORPUS - 118849, Relator MARCO AURÉLIO BELLIZZE) (g.n)*

Nesse sentido, não se resolve o presente caso pelo §1º do artigo 144 do CTN, mas sim pelo seu *caput*, o qual determina que o lançamento reporta-se à data da ocorrência do *fato gerador da obrigação* e rege-se pela lei então vigente.

Importante, assim, a verificação da data da ocorrência do fato gerador em casos como o presente, em que há extravio de mercadorias. Afinal, muito embora como regra geral a ocorrência do fato gerador do II seja a entrada da mercadoria em território nacional (artigo 19 do CTN e o artigo 1º, §2º do RA), o artigo 73 cria a presunção jurídica sobre a ocorrência do fato gerador do imposto de importação (II) no dia do lançamento tributário para casos de extravio de mercadoria.

Entretanto, com relação ao Imposto de Importação, nem mesmo se pode utilizar, como proposto pela decisão *a quo*, o artigo 73, inciso II "c" do RA com sua redação atual para a solução do presente caso, pois ele, tampouco, era vigente à época dos fatos.

Com efeito, foi somente com a edição da Lei n. 12.350, de 20 de dezembro de 2010 (fruto da conversão da Medida Provisória n. 497/2010), que foi dada nova redação<sup>2</sup> ao parágrafo único ao artigo 23 do Decreto 37/66, cujo conteúdo acarreta no artigo 73, inciso II, "c" do RA. Este dispositivo, como visto, impõe que a mercadoria ficará sujeita aos tributos vigorantes na data em que a autoridade aduaneira efetuar o correspondente *lançamento de ofício* no caso de sua falta. Antes disto a legislação aduaneira falava sobre *a data em que a autoridade aduaneira apurar a falta ou dela tiver conhecimento*.

Neste ponto, cumpre salientar que o artigo 73, inciso II alínea "c" do Decreto 4.543, de 26 de dezembro de 2002 (Regulamento Aduaneiro de 2002),<sup>3</sup> vigente à época dos fatos, não possuía matriz legal. Assim, como o sistema jurídico permite que só a lei crie direitos e obrigações, restando aos decretos a função de simplesmente regulamentar os dizeres legais, impossível aplicar o referido dispositivo, sob pena de afronta ao princípio da legalidade.

No caso concreto, a Fiscalização intimou a Recorrente a esclarecer sobre a falta de mercadorias em 07 de outubro de 2003 (fls 29). Nesse momento já havia, por meio do cruzamento de informações do sistema Mantra, ali constantes relativamente ao período de 08/11/1999 a 27/09/1999, apurado seu extravio. Nesse mesmo instante, contudo, ainda não havia sido editada a Lei n. 10.833, a qual data de 29 de dezembro de 2003, com vigência iniciada somente em 2004. Saliente-se que a inserção das informações no sistema Mantra ocorrera na época das importações, *dando conhecimento das operações em questão às Autoridades aduaneiras*.

Por conseguinte, no presente caso, quando da ocorrência do fato gerador do II (*data em que a autoridade aduaneira apurou a falta ou dela teve conhecimento*, por presunção legal estabelecida pela legislação aduaneira para os casos de extravio de mercadorias), não era vigente a regra de arbitramento da base de cálculo estabelecida pelo artigo 67 da Lei n. 10.833/2003, e utilizado pela Fiscalização para lavrar o lançamento tributário ora sob apreço.

Já com relação ao IPI-importação, em primeiro lugar, não se aplica o artigo 73 do RA, pois se trata de norma direcionada unicamente ao Imposto de Importação. Ademais, o §3º do artigo 2º da Lei n. 4.502/64 - o qual prevê que se considera ocorrido o respectivo desembaraço aduaneiro e, por corolário, o fato gerador do IPI, de mercadoria que constar como tendo sido importada e cujo extravio venha a ser apurado pela autoridade aduaneira - somente foi positivado com a própria Lei n. 10.833/2003. Portanto, tampouco vigia no período das importações aqui tratadas (08/11/1999 a 27/09/1999). Assim, para este último imposto, não há justificativa legal para a alteração do fato gerador e aplicação do artigo 67 da Lei n. 10.833/2003.

---

<sup>2</sup> Redação anterior: "Parágrafo único. No caso do parágrafo único do artigo 1º, a mercadoria ficará sujeita aos tributos vigorantes na data em que autoridade aduaneira apurar a falta ou dela tiver conhecimento."

<sup>3</sup> Art. 73. Para efeito de cálculo do imposto, considera-se ocorrido o fato gerador (Decreto-lei no 37, de 1966, art. 23 e parágrafo único):

I - na data do registro da declaração de importação de mercadoria submetida a despacho para consumo;

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

a) bens contidos em remessa postal internacional não sujeitos ao regime de importação comum;

b) bens compreendidos no conceito de bagagem, acompanhada ou desacompanhada; e

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

Num síntese, temos que: *i)* o artigo 67 da Lei n. 10.833/2003 apresenta norma de direito material, acerca da base de cálculo do II e do IPI-importação, de modo que o presente caso não se resolve pelo artigo 144, §1º do CTN, mas sim pelo seu *caput*; *ii)* o artigo 73 do RA não se aplica ao IPI-importação e o §3º do artigo 2º da Lei n. 4.502/64 tampouco vigia no período das importações aqui tratadas; *iii)* o artigo 73 do RA não era vigente à época dos fatos geradores do II do presente processo; *iv)* assim, os fatos geradores dos impostos ora *sub judice* ocorreram anteriormente à vigência do artigo 67 da Lei n. 10.833/2003 para a apuração de suas base de cálculo.

Como foi justamente o artigo 67 da Lei n. 10.833/2003 que fundamentou o presente auto de infração, necessário seu cancelamento, uma vez que sua motivação (elementos de fato e de direito) encontra-se equivocada.

Entretanto, caso reste vencida sobre este ponto, passo a análise dos demais argumentos levantados pela defesa.

## **2) Da nulidade do auto de infração lavrado**

Como se depreende do relato acima, o auto de infração originalmente lançado (lavrado em 29/12/2004 - fls 2 -, último dia para a não ocorrência da decadência do período fiscalizado, vale dizer, 26/04/1999 a 27/09/1999) contra a Recorrente foi substituído por auto de infração complementar (lavrado em 04/06/2010, fls 1031), depois da diligência requerida pela DRJ à Alfândega do Aeroporto Internacional de Viracopos, reduzindo o valor originalmente cobrado de R\$40.600.561,71 para R\$423.495,92.

Diante deste cenário, a Recorrente afirma que a autoridade lançadora teria faltado com o seu dever de perquirir a verdade material, tendo lavrado auto de infração com erro grosseiro com relação ao cálculo do tributo, razão pela qual deve ser declarado nulo.

Não é o caso de declaração de nulidade do lançamento original, já que foi substituído pelo complementar, com fulcro no artigo 18, §3º do Decreto 70.235/72.

Entretanto, de fato a Fiscalização pecou na análise da documentação e das informações necessárias para a lavratura do lançamento tributário. Em primeiro lugar porque não se esmerou na apuração da base de cálculo dos tributos, fazendo uso precipitado do arbitramento estipulado pelo artigo 67, *caput* e §1º da Lei n. 10.833/2004. Em segundo lugar, porque falhou na explicitação da forma de cálculo da imposição tributária.

Justamente por essas razões que é a DRJ efetuou a requisição de diligência (fls 148 - 151), com as seguintes considerações:

*Com relação à base de cálculo aplicada, considero que **algumas atitudes devem ser providenciadas a fim de melhor instruir o presente processo e extirpar do mesmo qualquer possibilidade de dúvida e dificuldade na defesa da interessada.***

**A fiscalização utilizou-se para obtenção da base de cálculo o disposto no artigo 67 da lei 10.833/2003. Tal artigo, em seu § 1º, determina um arbitramento da base de cálculo a ser realizado apenas no caso de impossibilidade de identificação da mercadoria importada.**

(...)

**No entanto, todas as operações relativas à negociação destas mercadorias, inclusive sua identificação, valor e quantidades podem ser obtidos mediante diligência junto aos importadores.**

*Além disso, é sabido que os conhecimentos aéreos Master (MAWB) devem discriminar todos os seus filhotes (HABWs) e a própria interessada alega isto em sua impugnação. No entanto, nas cópias dos MABWs presentes nos autos não se verifica tal vinculação. Isto é imprescindível para que se conheça quais mercadorias foram efetivamente embarcadas nas aeronaves em questão.*

*Assim, para melhor esclarecimento, a fim de comprovar a veracidade das informações prestadas e em respeito ao princípio da ampla defesa, solicito que o presente processo retorne à repartição de origem para que:*

*"1) Intime a interessada ou qualquer outra empresa que possa fornecer cópia autenticada dos MAWBs 527 2008 5855, 527 2016 7991 e 527 2018 8781 com a discriminação de cada filhote. (HAWB.) incluído nestes snasters, ou qualquer outro documento autenticado que forneça tal informação, a fim de que se confirme quais mercadorias foram objeto daqueles contratos de transporte,*

*2) seja realizada diligência junto aos importadores das mercadorias, consignados nos documentos de carga que embasaram a manifestação, para que:*

*a) expliquem se as cargas constantes nos HAWBs para as quais foram consignados foram efetivamente importadas ou, na prática, houve seu extravio;*

*b) discrimine detalhadamente a carga importada mediante os HAWBs em questão, indicando o valor de sua negociação, comprovado mediante fatura comercial, contrato de câmbio ou documento equivalente;*

*c) informe se as mercadorias constantes dos HAWBs em questão foram objeto de extravio, atraso, retorno ou avaria durante o despacho aduaneiro ou qualquer outra informação que considerar relevante acerca das importações destas mercadorias."*

**3) a fiscalização, caso conclua que não é possível identificar as mercadorias mesmo após as diligências acima propostas, junte aos autos a completa e detalhada explicação de como efetuou a 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, determinada pelo § 1º do artigo 67 da lei 10.833/2003;**

Depois da resposta à resposta à citada diligência (fls 971 - 984), a DRJ proferiu decisão (fls 1028 - 1029) assumindo os problemas do lançamento original, acatando os

novos cálculos apresentados pela fiscalização e determinando a lavratura de autos de infração complementares (fls 1031 - 1055) para sanar os vícios em questão. Destaco as seguintes passagens da decisão do Colegiado *a quo*:

*Consta às folhas 956 a 969, informação da fiscalização, emitida após diligência desta DRJ solicitando o detalhamento da elaboração da base de cálculo determinada nos termos da Lei 10.833/03, com a finalidade de esclarecer a interessada e assim evitar que fosse cerceado o direito de defesa da mesma.*

**Em tal informação resta consignado que após análise minuciosa dos dados, a fiscalização percebeu que a definição da base de cálculo no auto de infração ora analisado possuía incorreções em sua forma de cálculo em razão da utilização de valores incompatíveis com a via de transporte utilizada e em razão de incorreções nos pesos das DI's analisadas.**

(...)

*Desta forma, solicito que o presente processo retorne à repartição de origem para que seja lavrado auto de infração complementar retificando exclusivamente os valores utilizados originalmente, sendo discriminado neste auto, para cada fato gerador, os corretos valores da base de cálculo, tributos, juros e multas, nos termos da informação prestada pela fiscalização às folhas 956 a 969.*

Pela comparação entre os fundamentos da autuação e os fundamentos utilizados pela autoridade fiscal quando da apresentação do relatório de diligência, constata-se existir inequívoca alteração na base de cálculo do lançamento tributário. Afinal, a diligência (fls 971 - 984) acabou por refazer a integralidade da fiscalização, para sanar o vício que o acometia, levando em consideração provas que não haviam sido anteriormente analisadas, embora pudessem ter sido facilmente conseguidas pela Fiscalização pela simples intimação dos importadores para tanto.

Assim, o procedimento de lavratura do auto de infração complementar, com base no artigo 18, §3º do Decreto 70.235/72 foi correto, conforme preconiza a jurisprudência da Câmara Superior deste Conselho:

*Constatados os vícios no auto de infração original, vícios estes relacionados à indicação da infração cometida; quando esta ocorreu; a base de cálculo impositiva e os documentos ou provas materiais das infrações, o procedimento correto seria ter anulado o auto de infração, com lançamento complementar nos termos do artigo 18 do Decreto nº 70.235, de 1972. (Acórdão nº 1402001.320)*

Entretanto, é indispensável averiguar que tipo de vício, formal ou material, que existia no lançamento tributário original. Isto porque, além da necessidade de ser lavrado auto de infração complementar para corrigi-lo, esse novo lançamento deve respeitar o prazo de decadência - dos artigos 150, §4º ou 174 do CTN, a depender do caso -, pois o artigo 173,

inciso II do mesmo diploma legal<sup>4</sup> fala em reabertura do prazo decadencial somente para situações nas quais exista vício formal no lançamento, não vício material.

Nesse sentido, dentre tantas decisões, destaco a ementa do seguinte julgado da 2ª Turma da 4ª Câmara da 1ª Seção deste Conselho, cujo conteúdo explana os pontos importantes para dirimir a presente controvérsia :

*Ementa(s)*

*Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ  
Ano-calendário: 1996, 1997, 1998, 1999, 2000  
PRELIMINAR. NULIDADE DO LANÇAMENTO POR  
INSUFICIÊNCIA NA DESCRIÇÃO DOS FATOS.*

***A autoridade fiscal tem competência para, de forma unilateral, constituir o crédito tributário. Contudo, há que observar os procedimentos necessários previstos em lei, dentre os quais a correta identificação da matéria tributável, data, materialidade e base impositiva correspondente à infração. Descumpridos tais requisitos no auto de infração, admite-se o lançamento complementar, à luz do artigo 18 do Decreto nº 70.235, de 1972, desde que não ocorrida a decadência, e o julgamento administrativo. Portanto, não é cabível manter os itens do lançamento original que estão alicerçados em descrição, datas e provas especificadas no Termo de Verificação Complementar lavrado após o transcurso do prazo decadencial. No caso concreto, a insuficiência na descrição dos fatos resultou devidamente caracterizada com a conversão do julgamento em diligência. O relatório da diligência composto de 42 páginas necessárias para indicar a infração cometida, a data em que ocorreu, a materialidade ou documentos caracterizadores e o montante correspondente à base impositiva, demonstrou que o auto de infração, antes das infrações serem reescritas, não preenchia os requisitos necessários à constituição do crédito exigido. (...)***

*(Acórdão 1402-001.320, Data da Sessão 05 de março 2013,  
Relator MOISES GIACOMELLI NUNES DA SILVA)*

Pois bem. Analisando jurisprudência da Câmara Superior deste E. Conselho, percebe-se que, no caso ora sob apreço, o lançamento complementar veio a tona para corrigir vício material que existia no lançamento original. As passagens dos Acórdãos 9101002.976 e 910100.955, de relatoria dos Conselheiros Rafael Vidal de Araujo e Francisco Sales Ribeiro de Queiroz, respectivamente, esclarecem tal conclusão, tendo sido ambos julgados pela unanimidade dos Conselheiros que o avaliaram:

***"No contexto do ato administrativo de lançamento, vício formal é, via de regra, aquele verificado de plano, no próprio instrumento de formalização do crédito, e que não está relacionado à realidade jurídica representada (declarada) por meio deste ato.***

***O vício formal normalmente não diz respeito aos elementos constitutivos da obrigação tributária, ou seja, à verificação da***

<sup>4</sup> Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados: I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado; II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

***ocorrência do fato gerador da obrigação, à determinação da matéria tributável, ao cálculo do montante do tributo devido e à identificação do sujeito passivo, porque aí está a própria essência da relação jurídico-tributária.***

*O vício formal a que se refere o artigo 173, II, do CTN abrange, por exemplo, a ausência de indicação de local, data e hora da lavratura do lançamento, a falta de assinatura do autuante, ou a falta da indicação de seu cargo ou função, ou ainda de seu número de matrícula, todos eles configurando elementos formais para a lavratura de auto de infração, conforme art. 10 do Decreto n.º 70.235/1972, mas que não se confundem com a essência/ conteúdo da relação jurídico-tributária, apresentada como resultado das atividades inerentes ao lançamento (verificação da ocorrência do fato gerador, determinação da matéria tributável, cálculo do montante do tributo devido, etc. CTN, art. 142)."*

*(Acórdão 9101002.976, Sessão de 06 de julho de 2017, Rafael Vidal de Araujo Relator).*

*"Como visto, há um ponto comum em todos os mestres citados: o lançamento substitutivo só tem lugar se a obrigação tributária já estiver perfeitamente definida no lançamento primitivo. Neste plano, haveria uma espécie de proteção ao crédito público já formalizado, mas contaminado por um vício de forma que o torna inexecutável.... Bem sopesada, percebe-se que a regra especial do artigo 173, II, do CTN, impede que a forma prevaleça sobre o fundo. [...]"*

*[...]*

#### ***4.0 VÍCIO FORMAL NÃO ADMITE INVESTIGAÇÕES ADICIONAIS***

*Neste contexto, é lícito concluir que as investigações intentadas no sentido de determinar, aferir, precisar o fato que se pretendeu tributar anteriormente, revelam-se incompatíveis com os estreitos limites dos procedimentos reservados ao saneamento do vício formal. Com efeito, sob pretexto de corrigir o vício formal detectado, não pode o Fisco intimar o contribuinte para apresentar informações, esclarecimentos, documentos, etc. tendentes a apurar a matéria tributável. Se tais providências forem necessárias, significa que a obrigação tributária não estava definida e o vício apurado não seria apenas de forma, mas, sim, de estrutura ou da essência do ato praticado.*

*Deveras, como visto anteriormente, a adoção da regra especial de decadência prevista no artigo 173, II, do CTN, no plano do vício formal, que autoriza um segundo lançamento sobre o*

***mesmo fato, exige que a obrigação tributária tenha sido plenamente definida no primeiro lançamento.***

*Vale dizer, para usar as palavras já transcritas do Mestre Ives Gandra Martins, o segundo lançamento visa "preservar um direito já previamente qualificado, mas inexecutável pelo vício formal detectado".*

*Ora, se o direito já estava previamente qualificado, o segundo lançamento, suprida a formalidade antes não observada, deve basear-se nos mesmos elementos probatórios colhidos por ocasião do primeiro lançamento."*

*(Acórdão 910100.955, Sessão de 29 de março de 2011, Rafael Vidal de Araújo Relator Francisco Sales Ribeiro de Queiroz).*

As decisões supra citadas são perfeitas em suas colocações, as quais se baseiam na literalidade da legislação regedora do processo administrativo fiscal federal.

Outrossim, são fundamentais para garantir a segurança jurídica na atividade da fiscalização tributária, que nunca pode olvidar do quanto disposto nos artigos 142 do CTN e 9º<sup>5</sup> e 10<sup>6</sup> do Decreto 70.235/72.

Com isso quer-se dizer que a autoridade fiscal, ao concretizar o lançamento tributário, deve, *efetivamente*, "verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível", mediante a devida motivação e apresentação dos requisitos legais para tanto.

Permitir que a fiscalização seja amplamente refeita em diligências durante o processo administrativo ou por lançamentos complementares, sanando vícios atinentes ao conteúdo material do lançamento tributário sem atenção ao prazos dos artigos 150, §4º e 173, inciso I do CTN, significaria dizer que os mesmos prazos decadenciais são contornáveis, bem como que o artigo 142 do CTN é uma mera recomendação legal. Afinal, permitir-se-ia que o lançamento tributário fosse efetuado, em um primeiro momento, sem a verificação e comprovação da ocorrência do fato gerador da obrigação, a determinação da matéria tributável, o cálculo do montante do tributo devido e a identificação do sujeito passivo, porque tudo isso poderia ser, *a posteriori*, avaliado e demonstrado no processo administrativo.

Ora, tal raciocínio inverte totalmente a lógica do PAF, o qual deve originar-se de preciso auto de infração, ato administrativo plenamente vinculado, cujos elementos intrínsecos não podem ser alterados livremente.

Dessa forma é que, as omissões e alterações permitidas pelo artigo 18, §3º do Decreto 70.235/72, no que se referem a vícios como o do presente auto de infração, podem ser

<sup>5</sup> Art. 9º A exigência do crédito tributário e a aplicação de penalidade isolada serão formalizados em autos de infração ou notificações de lançamento, distintos para cada tributo ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito.

<sup>6</sup> Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterá obrigatoriamente:

I - a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

corrigidos desde que respeitado o prazo decadencial, segundo a jurisprudência deste Conselho (e.g. Acórdão 1402001.320).<sup>7</sup>

Pois bem. No entendimento dessa relatora, os fatos geradores dos tributos estão compreendidos no período de 26/04/1999 a 27/09/1999 - como visto no item 1, acima. Enquanto isso, o auto de infração complementar, que é aquele que realmente foi capaz de explicitar a materialidade tributável, por meio das provas adequadas e chegando à base imponible, foi lavrado em 04/06/2010 (fls 1031). Sem dúvidas, portanto, que ocorreu a decadência do Fisco constituir o crédito tributário, seja pelo quanto disposto no artigo 150, §4º, seja pelo artigo 173, inciso I do CTN.

Caso tal entendimento seja superado pelo Colegiado, conjuntamente com aquele exposto no item 1 do presente voto, vejamos os demais argumentos da defesa.

### **3. Não demonstração da base de cálculo apurada**

Ademais, a Recorrente alega que "a fiscalização também não demonstrou no auto de infração e em nenhum outro documento posto a disposição da transportadora, ora Recorrente, a forma utilizada para cálculo juntamente com as explicações técnicas matemáticas de como se chegou à base de cálculo lançada. Saliente-se que pelo conteúdo do auto de infração e do processo administrativo não há como saber de onde foram tiradas as informações relativas às bases de cálculo, nem quais foram os critérios utilizados para encontrá-las que teria sido lavrado com erro grosseiro, em desconformidade com o artigo 67 da Lei n. 10.833/03 e sem respeito ao direito a ampla defesa".

Contudo, tais dúvidas sobre a forma com que foi apurado o quantum devido pela Recorrente foram dirimidas pela diligência de fls 971 - 984, quando a fiscalização afirma ter considerado, para efeitos de cálculo, valores referentes à outra via de transporte que não aquela utilizada para as mercadorias extraviadas e valores de DI's baseados em pesos incompatíveis.

Foi então realizado novo cálculo (na forma detalhadamente descrita às folhas 963 a 969) e apurados os créditos tributários devidos após a correção dos erros detectados.

### **4. Ausência do extravio de mercadoria amparada pelo conhecimento aéreo MAWB 527 20239531 — HAWB 946310**

É preciso lembrar que manifesto de carga é o documento que contém uma lista das mercadorias que constituem o carregamento do navio, aeronave e demais veículos de transporte, no momento de sua chegada ou saída do território aduaneiro, discriminando quais

---

<sup>7</sup> "É certo que as decisões administrativas, tanto em 1ª instância, quanto neste Conselho, não têm o condão de refazer e muito menos aperfeiçoar o auto de infração para indicar a infração cometida; quando esta ocorreu; o montante correspondente a infração (base imponible); e os documentos caracterizadores das infrações. Constatados os vícios no auto de infração original, vícios estes relacionados à indicação da infração cometida; quando esta ocorreu; a base de cálculo imponible e os documentos ou provas materiais das infrações, o procedimento correto seria ter anulado o auto de infração, com lançamento complementar nos termos do artigo 18 do Decreto nº 70.235, de 1972. Porém, em 2004, optouse em manter o auto de infração original inserindo nele elementos para readequar ou permitir a identificação da descrição dos fatos; data da infração; da base de cálculo imponible e indicação das provas. Contudo, tal procedimento só é cabível mediante lançamento complementar e antes do prazo decadencial."

destas mercadorias serão destinadas aos portos, aeroportos ou pontos de fronteira nele mencionados.

O Decreto-Lei 37/66, em seu artigo 39, obriga que toda a mercadoria procedente do exterior seja registrada em manifesto de carga ou outras declarações de efeito equivalente que deve ser apresentado pelo responsável do veículo à autoridade aduaneira no momento de sua chegada.

Com o manifesto de carga e os registros do que foi efetivamente descarregado, a fiscalização pode realizar a conferência final de manifesto, procedimento este tendente a verificar se houve extravio de mercadorias pela mera comparação documental do que foi embarcado com o que efetivamente foi descarregado.

Apurada a divergência entre estas duas informações a fiscalização considera ocorrido o extravio, a menos que haja prova cabal de sua inocorrência.

Nestes casos, o §2º do artigo 1º do Decreto-Lei 37/66, com redação dada pelo artigo 1º do Decreto-Lei 2.472/88, dispõe que "considera-se entrada no território aduaneiro a mercadoria que conste como tendo sido importada e cujo extravio venha a ser apurado pela administração aduaneira".

Nessa situação, em que o transportador tem contra si a prova do recebimento da carga e a obrigação legal de sua entrega no lugar de destino, dele é a responsabilidade tributária pelo extravio verificado, salvo se comprovar a ocorrência de caso fortuito ou força maior (artigos 591 e 592 do do Decreto nº 4.543/2002),<sup>8</sup> o que não aconteceu no presente caso.

É preciso repisar que é da Recorrente o ônus da prova dos fatos que alega, uma vez que se trata fatos impeditivos, modificativos, extintivos do direito da Fiscalização (artigo 373, inciso II NCPC), devidamente embasado na legislação e na documentação citadas alhures.

Com efeito, as presunções legais sobre o extravio de mercadorias são *juris tantum*. Como afirma Rosaldo Trevisan em obra sobre o tema, "está-se a tratar de operações amplamente documentadas. E cabe a cada declarante fazer prova de que aquilo que está a declarar não corresponde à realidade."<sup>9</sup>

Tendo tais pressupostos consolidados, como bem aponta a decisão *a quo* sobre os fatos ocorridos no presente caso:

*No caso em questão o transportador informou no sistema MANTRA a chegada do HAWB 946310, vinculando-o ao MAWB 527 20239531, discriminando tratar-se de um volume de peso 9,5 kg.*

*Entretanto, tal volume não foi armazenado pelo depositário gerando a indisponibilidade desta carga.*

<sup>8</sup> 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):  
[...]

VI - extravio, constatado na descarga, de volume ou de mercadoria a granel, manifestados.

<sup>9</sup> TREVISAN. Rosaldo. O Imposto de Importação e o Direito Aduaneiro Internacional. São Paulo: Aduaneiras, 2018. p. 366.

*Ao contrário dos casos anteriormente analisados, este HAWB consta do manifesto de carga como tendo sido embarcado como um dos 103 volumes do MAWB em questão (folha 139).*

*Tendo sido regularmente manifestada a mercadoria e não encontrada, há que se presumir sua entrada no território nacional, conforme a legislação vigente.*

*A fim de demonstrar que a mercadoria não foi embarcada a interessada apenas alega que a importadora, ao ser intimada, não tinha conhecimento da carga e que esta, provavelmente, voou com outra companhia aérea e foi internalizada no País por meio de outro MAWB.*

*Tais informações não têm o condão de fazer prova em contrário à presunção de seu embarque, devidamente amparado pela documentação emitida pela própria transportadora.*

A Recorrente brada pela necessidade de ser efetuada perícia nos autos, para demonstrar o não extravio dos referidos volumes.

Contudo, a DRJ solicitou que a fiscalização intimasse as empresas consignatárias dos conhecimentos para que discriminassem detalhadamente as mercadorias neles consignadas. Tal procedimento foi realizado. No caso da Kodak e da Tecumesh, restou impossível detectar quais eram as mercadorias em questão, por total falta de informação por parte destas empresas. Veja-se a seguinte passagem do relatório de diligência (fls 973):

*2.4) No que diz respeito ao Termo FISCAL DE INTIMAÇÃO—E. INSTRUÇÃO PROCESSUAL COFIM Nº038/2005 (fl. 161, vol. I), relativo ao MAWB 527 2023 9531 HAWB 9463M-consignado à empresa KODAK BRASILEIRA COM. E IND. LTDA., CNPJ 61.186.938100.1023, este importador informou, em síntese, por meio dos documentos de fls. 253/263 (vol. II), protocolados tempestivamente, que "por não possuir nenhuma cópia ou sequer ter conhecimento da emissão do MAWB 527 2023 9531 HAWB 946310, contra esta empresa, bem como qualquer outro documento equivalente, está impossibilitada de responder os quesitos mencionados no referido termo Fiscal de Intimação.*

O documento de fls 320 (e-processo) apontado pela Recorrente não altera tal situação, uma vez que se trata de tela do sistema Mantra, incapaz de, sozinho, provar que a carga não fora embarcada do exterior para o Brasil.

Desta forma, qualquer tipo de nova perícia, teria apenas efeito procrastinatório e em nada auxiliaria o deslinde do presente processo.

Com relação ao pedido de produção de provas, o artigo 16, §4º do Decreto 70.235 expressamente coloca que a produção de prova documental deve ocorrer no momento da impugnação ao lançamento tributário. Diligências e perícias somente terão lugar no processo administrativo para sanar eventuais dúvidas das autoridades julgadoras, mas não para suprir a o trabalho o contribuinte de trazer prova aos autos do direito que alega ter.

Conforme acima destacado, a Recorrente não trouxe nenhum elemento aos autos que pudesse infirmar a conclusão alcançada pela fiscalização (presunção de extravio). Nem mesmo qualquer elemento capaz de causar dúvida no espírito dessa julgadora, o que permitiria a abertura da possibilidade para incrementar a prova por meio de diligência ou perícia.

Dessarte, a decisão recorrida deve ser mantida nesse ponto, sendo a providência requerida pela Recorrente (diligência) prescindível para o deslinde do presente litígio, de modo que a indefiro, conforme autorização dada pelo artigo 18 do Decreto 70.235/72.

Portanto, deve ser considerada extraviada a mercadoria em comento - constante no HAWB 946310, em razão da diferença apurada entre o manifesto de carga e os documentos de descarga, nos termos do artigo 39, §1º, do DL 37/66 - e, por conseguinte, correta a aplicação do arbitramento da base de cálculo previsto no artigo 67 da Lei n. 10.833/2003.

## **5. O equívoco no arbitramento da base de cálculo e na aplicação da alíquota**

Como argumento subsidiário, a Recorrente coloca que a Fiscalização mal interpretou o artigo 67 da Lei n. 10.833/2003 para a apuração da base de cálculo dos tributos, pois deveria ter utilizado as declarações registradas no semestre anterior às importações (fatos geradores).

Partindo do pressuposto do entendimento adotado pela qualidade deste Colegiado, contrário ao item 1 do presente voto, sobre a aplicabilidade do artigo 67, §1º da Lei n. 10.833/2003 ao presente caso, bem como que o Decreto artigo 73 do Regulamento Aduaneiro de 2002, inciso II alínea "a" não extrapolou a disciplina legal com seu conteúdo, correta está a decisão *a quo*, no seguinte sentido:

*" A interessada insurge-se contra o fato de que, ao formalizar a base de cálculo nos termos do artigo 67, §1º, da lei 10.833/03, a fiscalização se equivocou e utilizou a média das importações referentes ao primeiro semestre de 2004.*

*O supra citado artigo assim dispõe:*

**"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.

§1 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." *(meu grifo)*.

*Após analisar atentamente as disposições acima, percebe-se que o §1º não posiciona precisamente o elemento temporal para identificar a anterioridade a que se refere.*

*A média dos valores deve ser estabelecida com base em declarações registradas no semestre anterior à impossibilidade de identificação das mercadorias ou naquelas registradas no semestre anterior a ocorrência do extravio?*

*Mesmo buscando explicações na exposição de motivos da MP 133/2003 (que resultou na publicação da lei 10.833/03), não se encontra a resposta perquirida.*

*Entretanto, o deslinde desta questão se encontra na análise sistemática dos demais textos legais que tratam do lançamento referente ao imposto de importação.*

*Inicialmente, convém lembrar que a determinação do artigo 67 da lei 10.833/02, é parte intrínseca ao lançamento, qual seja, calcular o montante do tributo devido, nos termos do artigo 142 do CTN.*

*Nos termos do artigo 144 do mesmo Código, o lançamento deve se reportar à data de ocorrência do fato gerador da obrigação e reger-se pela lei então vigente.*

*A pergunta anteriormente formulada teria sua resposta favorável à segunda hipótese se não fosse a determinação do artigo 73 do Regulamento Aduaneiro de 2002:*

*"Art. 73 - Para efeito de cálculo do imposto, considera-se ocorrido o fato gerador (Decreto-lei n-9- 37, de 1966, art. 23 e parágrafo único):*

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

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

*O que se extrai desta determinação é que a lei expressamente considera - reitera-se, **apenas para efeitos de cálculo** - ocorrido o fato gerador na data do lançamento. Como o lançamento reporta-se à data do fato gerador — e para efeito de cálculo, o fato gerador é considerado ocorrido no dia do lançamento — a referência à anterioridade semestral tratada pelo já citado artigo 67, §1º, deve ser interpretada como sendo relativa ao momento do lançamento.*

*Assim, da mesma forma que foi concluído anteriormente com relação à aplicabilidade das disposições relativas ao arbitramento da base de cálculo definida pela lei 10.833/03, para fatos ocorridos antes de sua vigência, entendo correto que, para efeito de cálculo, deverá ser considerada a média das importações referentes ao semestre anterior ao lançamento, por*

*expressa disposição legal, vez que o artigo 67 da lei 10.833/03 não dispõe de forma diversa.*

Assim, adoto as razões de decidir do Acórdão n. 17-43.426, com fulcro no artigo 50, §1º da Lei n. 9.784/99, o qual autoriza ao julgador na motivação, que deve ser explícita, clara e congruente, a fazer declaração de concordância com fundamentos de anteriores pareceres, informações, decisões ou propostas, que, neste caso, serão parte integrante do ato.

Pelo mesmo raciocínio adotado pelo colegiado acima destacado - a aplicabilidade do artigo 67, §1º da Lei n. 10.833/2003 ao presente caso -, igualmente correta é utilização da alíquota de 50% para a cobrança do Imposto de Importação, expressamente prevista no dispositivo legal acerca do arbitramento dos tributos, vigente à época dos fatos:

*Art. 67. Na impossibilidade de identificação da mercadoria importada, em razão de seu extravio ou consumo, e de descrição genérica nos documentos comerciais e de transporte disponíveis, serão aplicadas, para fins de determinação dos impostos e dos direitos incidentes, as alíquotas de 50% (cinquenta por cento) para o cálculo do Imposto de Importação e de 50% (cinquenta por cento) para o cálculo do Imposto sobre Produtos Industrializados.*

*§ 1o Na hipótese prevista neste artigo, a base de cálculo do Imposto de Importação será arbitrada em valor equivalente à média dos valores por quilograma de todas as mercadorias importadas a título definitivo, pela mesma via de transporte internacional, constantes de declarações registradas no semestre anterior, incluídas as despesas de frete e seguro internacionais, acrescida de 2 (duas) vezes o correspondente desvio padrão estatístico.*

O mesmo se diga com relação à classificação fiscal das mercadorias importadas. Repita-se: uma vez que a maioria dos julgadores da Turma julgou inexistir problema com relação à irretroatividade do artigo 67, §1º da Lei n. 10.833/2003 no presente caso, desnecessário que a autoridade fiscal efetue o juízo acerca da NCM das mercadorias, uma vez que o arbitramento dos tributos previstos na referida norma independe de tal aferição.

Portanto, não procedem os argumentos da defesa.

## **Dispositivo**

Por tudo quanto exposto, voto por dar provimento ao recurso voluntário, cancelando integralmente o crédito tributário, pois o artigo 67 da Lei n. 10.833/2003, o qual fundamentou auto de infração, não era vigente à época dos fatos geradores do II e do IPI-importação; bem como porque há decadência do direito do fisco lavrar o auto de infração complementar no caso. Porém, superado esse entendimento pelo Colegiado com relação às preliminares, voto por negar provimento ao mérito da defesa do recurso voluntário

Thais De Laurentiis Galkowicz

## Voto Vencedor

Maria Aparecida Martins de Paula, Redatora designada

Na sessão de julgamento, divergi parcialmente do Voto da Conselheira Relatora, no que concerne ao alegado vício de motivação no auto de infração relativo ao **Imposto de Importação** e à decadência para a exigência desse imposto, no que fui acompanhada por outros membros do Colegiado (voto de qualidade), razão pela qual apresento abaixo meus fundamentos de decidir.

Cabe inicialmente transcrever as lições de Roosevelt Baldomir Sosa<sup>10</sup> acerca do manifesto de carga:

50. **MANIFESTO DE CARGA** - O manifesto de carga é documento típico do veículo transportador e corresponde a um rol ou relação dos conhecimentos relativos à carga transportada pelo veículo.

51. **CONTROLE DO MANIFESTO** - O registro do manifesto na repartição fiscal inaugura, por assim dizer, um espécie de conta-corrente pela qual controlam-se as cargas chegadas e desembarcadas nos pontos alfandegados.

As mercadorias, no manifesto, estão designadas aos respectivos consignatários, os quais, por ocasião do despacho aduaneiro, credenciam-se a seu recebimento, fazendo prova de propriedade pelo conhecimento de carga.

Os conhecimentos são então confrontados com o manifesto e "baixados". Se ao final houver saldos a maior a mercadoria poderá ser reembarcada a seu verdadeiro destino, ou poderá recair no abandono, ou ainda poderá ser normalmente desembarcada, conforme o caso. A qualquer sorte, acréscimos de cargas não manifestadas ensejam aplicação de sanção ao transportador.

Havendo falta, ou seja, quando uma dada mercadoria foi manifestada e não foi encontrada presume-se ocorrido o fato gerador (fato gerador presumido) e exigem-se direitos aduaneiros do responsável.

A conferência final de manifesto, prevista no art. 39 do Decreto-lei nº 37/66, é procedimento fiscal que se destina à apuração de eventual falta ou acréscimo de mercadorias em relação ao informado no manifesto de carga para determinado ponto de descarga do veículo no País, bem como de seus responsáveis.

A falta ou acréscimo de mercadoria pode ser inicialmente indicada pela divergência entre os dados do manifesto e as informações sobre as cargas efetivamente descarregadas naquele recinto (cotejo entre o manifesto e o registro das cargas descarregadas), como também pela comunicação ou denúncia dos próprios intervenientes; o que justifica a instauração do procedimento fiscal para confirmar a suspeita de falta ou acréscimo e apuração das responsabilidades.

No caso, tendo em vista que a divergência entre os dados do manifesto de carga e do registro do descarregamento indicava falta de mercadorias, iniciou-se o procedimento fiscal mediante a INTIMAÇÃO CFM N.º 080/2003, lavrada em 7 de outubro de 2003, para a transportadora prestar esclarecimentos acerca da destinação da carga (importação, trânsito de passagem, etc...) e da sua descrição, possibilitando à interessada fazer prova em

<sup>10</sup> SOSA, Roosevelt Baldomir. Comentários à Lei Aduaneira. São Paulo: Aduaneiras, 1995.

contrário aos indícios de falta, como, por exemplo, juntando os correspondentes documentos de importação para a carga apontada.

Dessa forma, somente ao final desse procedimento fiscal é que, não logrando a interessada êxito em demonstrar o contrário (insubsistência da divergência ou da denúncia), chega a fiscalização a conclusão de que houve efetivamente a falta de mercadoria manifestada, ou seja, de que ela foi arrolada em manifesto de carga, mas que não foi descarregada naquele recinto alfandegado; razão pela qual, sendo o caso, procede à lavratura do auto de infração em face da responsável para a exigência dos tributos cabíveis em face da falta.

Assim, embora tenha havido alteração no texto do art. 23 do Decreto-lei nº 37/66, como se vê abaixo, o sentido da norma continuou o mesmo, eis que, no meu entender, a "data em que a autoridade aduaneira efetuar o correspondente lançamento de ofício" é o momento em que a fiscalização registra no processo a sua conclusão do procedimento fiscal, de que apurou efetivamente a falta de mercadoria manifestada ("data em que autoridade aduaneira apurar a falta ou dela tiver conhecimento"):

**Decreto-lei nº 37/66:**

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

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

**Parágrafo único. A mercadoria ficará sujeita aos tributos vigorantes na data em que a autoridade aduaneira efetuar o correspondente lançamento de ofício no caso de: (Redação dada pela Medida Provisória nº 497, de 2010)**

**I - falta, na hipótese a que se refere o § 2º do art. 1º; e (Incluído pela Medida Provisória nº 497, de 2010)**

II - introdução no País sem o registro de declaração de importação, a que se refere o inciso III do § 4º do art. 1º. (Incluído pela Medida Provisória nº 497, de 2010)

**Parágrafo único. A mercadoria ficará sujeita aos tributos vigorantes na data em que a autoridade aduaneira efetuar o correspondente lançamento de ofício no caso de: (Redação dada pela Lei nº 12.350, de 2010)**

**I – falta, na hipótese a que se refere o § 2º do art. 1º; e (Incluído pela Lei nº 12.350, de 2010)**

II – introdução no País sem o registro de declaração de importação, a que se refere o inciso III do § 4º do art. 1º. (Incluído pela Lei nº 12.350, de 2010)

Art 1º O imposto de importação incide sobre mercadoria estrangeira e tem como fato gerador sua entrada no território nacional.

Parágrafo único. Considerar-se-á entrada no território nacional, para efeito da ocorrência do fato gerador, a mercadoria que constar como tendo sido importada e cuja falta venha a ser apurada pela autoridade aduaneira.

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

(...)

§ 2º - Para efeito de ocorrência do fato gerador, considerar-se-á entrada no Território Nacional a mercadoria **que constar como tendo sido importada e cuja falta venha a ser apurada pela autoridade aduaneira.** (Parágrafo único renumerado para § 2º pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 01/09/1988)

Constata-se, assim, que a alteração do art. 23 do Decreto-lei nº 37/66 foi apenas de caráter didático, para deixar claro o momento em que se considera a apuração da falta (resultado do processo de apurar) ou conhecimento efetivo dela pela fiscalização. Não há que se olvidar a lavratura do auto de infração representa o resultado do procedimento fiscal em sentido desfavorável à fiscalizada.

Também a redação do art. 73, II, "c" do Regulamento Aduaneiro/2002, confirma o entendimento de que a data a ser considerada para o fato gerador do Imposto de Importação é a data do lançamento decorrente da apuração do extravio pela autoridade aduaneira:

Art. 73. Para efeito de cálculo do imposto, considera-se ocorrido o fato gerador (Decreto-lei nº 37, de 1966, art. 23 e parágrafo único):

I - na data do registro da declaração de importação de mercadoria submetida a despacho para consumo;

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; e

(...)

É certo que a constatação de divergência, no sistema informatizado, entre os dados do manifesto de carga e o registro de cargas descarregadas naquele recinto alfandegado, não era, por si só, suficiente para a conclusão da apuração da falta das cargas e seus responsáveis, tanto que houve a necessidade de intimação para esclarecimentos da transportadora e somente diante da não comprovação em contrário por esta é que se formou a convicção da fiscalização no sentido de que a falta teria se efetivado, devendo os tributos correspondentes serem exigíveis da responsável mediante a lavratura dos autos de infração.

Dessa forma, no caso, a falta foi apurada em 29/12/2004, data da lavratura do auto de infração original para a exigência do Imposto de Importação, que é momento a ser considerado para o fato gerador desse imposto, nos termos do art. 144, *caput* do CTN c/c o art. 73, II, "c" do Regulamento Aduaneiro/2002 e o art. 1º, §2º e art. 23, parágrafo único do DL 37/66.

Assim, não se verifica a alegada falta de motivação no auto de infração original ou no auto de infração complementar para a exigência do Imposto de Importação com base no art. 67 da Lei nº 10.833/2003, plenamente vigente em 29/12/2004.

Conforme dito na sessão de julgamento, o mesmo não ocorre em relação ao IPI, eis que, à época da entrada da mercadoria em território nacional (ano de 1999), somente havia previsão do desembaraço aduaneiro como fato gerador para o IPI vinculado à importação, sendo que a previsão de fato gerador presumido para o IPI na hipótese de extravio passou a vigor somente a partir de 31/10/2003 com a edição da Medida Provisória nº 135.

Quanto à decadência do Imposto de Importação suscitada pela Conselheira Relatora, partindo-se desse pressuposto, sobre a aplicabilidade do artigo 67 da Lei nº 10.833/2003 ao presente caso, bem como que o Decreto artigo 73 do Regulamento Aduaneiro de 2002, inciso II alínea "c" não extrapolou a disciplina legal com seu conteúdo -, o fato gerador dos tributos ocorreu no momento do lançamento de ofício, vale dizer, na data da lavratura do auto de infração original em 29/12/2004. Enquanto isso, o auto de infração

complementar, que é aquele que realmente foi capaz de explicitar a materialidade tributável, por meio das provas adequadas e chegando à base imponible, foi lavrado em 04/06/2010 (fls 1031). Portanto, não ocorreu a decadência do Fisco constituir o crédito tributário, pelo quanto disposto no artigo 173, inciso I do CTN.

No caso concreto, aplica-se a contagem do prazo decadencial segundo o disposto no artigo 173 do CTN, uma vez que não há demonstração de dolo, fraude ou simulação no bojo do processo administrativo, porém não houve pagamento parcial dos tributos, uma vez que as mercadorias em questão foram consideradas extraviadas.

Isto porque o Superior Tribunal de Justiça, valendo-se da sistemática prevista no art. 543, “c”, do CPC, pacificou, no REsp 973.733/SC, o entendimento de que, em se tratando de tributo sujeito ao lançamento por homologação (como são o II e o IPI-importação), e inexistindo pagamento parcial por parte do contribuinte, então o prazo de decadência deve ser contado a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele que poderia ser cobrado (artigo 173, inciso I do CTN), e não do artigo 150, §4º. Tal decisão deve ser aplicada ao presente caso, nos termos do art. 62, §2º do Regimento Interno do CARF, o qual prescreve a necessidade de reprodução, pelos Conselheiros, das decisões definitivas de mérito proferidas pelo Superior Tribunal de Justiça, na sistemática dos recursos repetitivos.

Assim, pelo exposto, acompanhei o voto da Conselheira Relatora somente quanto ao afastamento da exigência do IPI por vício de motivação, mantendo integralmente a exigência do Imposto de Importação.

(assinado digitalmente)

Maria Aparecida Martins de Paula