



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

Processo nº 10880.720552/2007-16
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3402-006.145 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 25 de fevereiro de 2019
Matéria IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO
Recorrente UNITED PARCEL SERVICE CO.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO - II

Período de apuração: 26/05/2002 a 17/09/2002

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.

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.

Comprova o extravio de mercadoria manifestada os registros do Sistema MANTRA que indicam sua falta na descarga e não armazenamento. Na falta de prova em sentido contrário pelo Contribuinte, prevalece a presunção legal de extravio das mercadorias.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. TRANSPORTADOR. EXTRAVIO DE MERCADORIAS

Atribui-se ao transportador a responsabilidade pelos tributos e multa incidentes sobre o extravio, constatado na descarga, de mercadorias manifestadas.

CONVENÇÃO DE VARSÓVIA. INAPLICABILIDADE PARA A APURAÇÃO DE TRIBUTOS.

O artigo 22 da Convenção de Varsóvia institui valor de indenização cível a ser paga pelo transportador para o proprietário do bem transportado em casos de danos às mercadorias, inexistindo legislação autorizando a utilização desse valor para a apuração do imposto de importação. Tendo sido esse o dispositivo invocado para fundamentar a lavratura do auto de infração, o mesmo deve ser cancelado.

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 no 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 e manter a exigência do Imposto de Importação - II apenas quanto ao MAWB 4064173 8281 HAWB W8607135166. 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 o vício de motivação também para o Imposto de Importação - II, 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 improcedente impugnação apresentada pela Contribuinte.

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

Tratam os autos de procedimento fiscal de conferência final de manifesto, do qual decorreu a lavratura de Auto de Infração para exigência do Imposto sobre a Importação (II), Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), e multa prevista no art. 106, inciso II, alínea "d", do Decreto-Lei n. 37/66, em virtude do extravio de mercadoria manifestada, perfazendo o valor total de R\$ 213.045,24.

A autoridade lançadora relata haver constatado o não armazenamento de cargas que foram devidamente declaradas pelo interessado no Sistema Integrado de Gerência do Manifesto, do Trânsito e do Armazenamento - MANTRA, instituído pela IN SRF n.º 102/94, a saber:

1) 01 (um) volume, peso 1,000 kg, sob o Termo de Entrada n.º 020022026, de 26/05/2002, com o documento de carga aérea MAWB 4064173 8281 HAWB W8607135166, no Voo N330UP;

2) 01 (um) volume, peso 21,000 kg, sob o Termo de Entrada n.º 020022026, de 26/05/2002, com o documento de carga aérea MAWB 4064173 8281 HAWB 414970JYHQC, no Voo N330UP;

3) 02 (dois) volumes, peso 899,000 kg, sob o Termo de Entrada n.º 020034296, de 10/09/2002, com o documento de carga aérea AWB 4064531 6983, no Voo N306UP;

4) 01 (um) volume, peso 7,000 kg, sob o Termo de Entrada n.º 020034296, de 10/09/2002, com o documento de carga aérea AWB 4066392 4416, no Voo N306UP;

5) 03 (três) volumes, peso 73,000 kg, sob o Termo de Entrada n.º 020034296, de 10/09/2002, com o documento de carga aérea AWB 4066392 4420, no Voo N306UP;

6) 01 (um) volume, peso 27,000 kg, sob o Termo de Entrada nº 020034296, de 10/09/2002, com o documento de carga aérea AWB 4066395 6992, no Voo N306UP;

7) 10 (dez) volumes, peso 225,000 kg, sob o Termo de Entrada nº 020034296, de 10/09/2002, com o documento de carga aérea AWB 4066395 7003, no Voo N306UP;

8) 05 (cinco) volumes, peso 93,000 kg, sob o Termo de Entrada nº 020034296, de 10/09/2002, com o documento de carga aérea AWB 4066398 6145, no Voo N306UP;

9) 142 (cento e quarenta e dois) volumes, peso 601,000 kg, sob o Termo de Entrada nº 020034296, de 10/09/2002, com o documento de carga aérea AWB 4066398 6156, no Voo N306UP;

10) 01 (um) volume, peso 9,000 kg, sob o Termo de Entrada nº 020035160, de 17/09/2002, com o documento de carga aérea AWB 4066392 4173, no Voo N322UP;

11) 02 (dois) volumes, peso 32,000 kg, sob o Termo de Entrada nº 020035160, de 17/09/2002, com o documento de carga aérea AWB 4066392 4184, no Voo N322UP;

12) 01 (um) volume, peso 30,000 kg, sob o Termo de Entrada nº 020035160, de 17/09/2002, com o documento de carga aérea AWB 4066392 6450, no Voo N322UP;

13) 02 (dois) volumes, peso 36,000 kg, sob o Termo de Entrada nº 020035160, de 17/09/2002, com o documento de carga aérea AWB 4066392 6461, no Voo N322UP;

14) 04 (quatro) volumes, peso 59,000 kg, sob o Termo de Entrada nº 020035160, de 17/09/2002, com o documento de carga aérea AWB 4066398 6226, no Voo N322UP;

15) 140 (cento e quarenta) volumes, peso 580,000 kg, sob o Termo de Entrada nº 020035160, de 17/09/2002, com o documento de carga aérea AWB 4066398 6252, no Voo N322UP.

Objetivando obter esclarecimentos acerca do ocorrido com referidos volumes, foram lavradas intimações fiscais em face do transportador aéreo, importador e depositário, cujas respostas encontram-se juntadas aos autos (fls. 61/143).

Considerando caracterizado o extravio, o fisco procedeu à valoração das mercadorias para fins de apuração dos tributos devidos. No caso do MAWB 4064173 8281 HAWB W8607135166, tendo em vista a impossibilidade de identificação das mercadorias, a base de cálculo foi arbitrada nos termos do artigo 67, caput e § 1º da Lei nº 10.833/2003, utilizando-se das declarações de importação realizadas no 1º semestre de 2007 pela empresa ZF do BRASIL LTDA, CNPJ nº 59.280.685/000110 (filiais, inclusive, já que no conhecimento aéreo não se especificou o CNPJ da empresa).

Com relação aos demais conhecimentos aéreos, a valoração das mercadorias foi realizada com base nas informações constantes no Sistema MANTRA (frete) e utilizou-se o Decreto 2.861 de 07/12/1998, Artigo VII (Artigo 22 da Convenção de Varsóvia) que estabelece, como responsabilidade do transportador, a quantia de 17 Direitos Especiais de Saque por quilograma. Tendo em vista a impossibilidade de identificação das mercadorias, aplicaram-se as alíquotas previstas no caput do art. 67 da Lei nº 10.833/2003.

Cientificada do lançamento em 01/08/2007, a interessada apresentou impugnação em 30/08/2007, juntada às fls. 170 e seguintes. Ocorre que análise da referida peça revelou a falta de uma folha, o que motivou a conversão do julgamento em diligência, por meio do Despacho nº 19 desta 24ª Turma da DRJ/SP1 (fl. 209). Às fls. 216 e seguintes, foi juntada a íntegra da impugnação apresentada em 30/08/2007, cujas alegações em síntese são:

(a) em sede preliminar, o lançamento é nulo, conforme determina o art. 59, II, do Decreto nº 70.235/72, uma vez que o auto de infração refere-se a manifestos de importação relacionados entre 26 de maio e 17 de setembro de 2002, e foram aplicadas normas que não estavam em vigor no momento da ocorrência dos fatos, como os Decretos nºs. 4.543 e 4.544, publicados em 27/12/2002, e na Lei nº 10.833, publicada em 30/12/2003, o que caracteriza afronta ao art. 144 do CTN e art. 10, IV, do Decreto nº 70.235/72, bem como preterição do direito de defesa ;

(b) no caso concreto, como houve equívoco nas informações manifestadas e as cargas nunca foram enviadas, conseqüentemente não ocorreu seu desembarque, nem foram apresentadas as respectivas declarações de importação. Ou seja, não ocorreu o fato gerador do imposto de importação, uma vez que os registros no MANTRA não se equiparam às declarações requeridas pela legislação como identificadoras da ocorrência dos fatos geradores do imposto de importação ;

(c) o lançamento efetuado pelo presente auto de infração não enseja o fato gerador do imposto de importação, por falta de fundamento legal no CTN e Decreto-Lei nº 37/66. Esse entendimento decorre de dispositivo inserido ilegalmente no Regulamento Aduaneiro, que extrapola os comandos e limites das normas que lhe são hierarquicamente superiores e as quais deve se conformar, nos termos do art. 99 do Código Tributário Nacional e do parágrafo primeiro do art. 94 do Decreto-Lei nº 37/66. No caso do Imposto sobre a Importação, por força do art. 146, inciso III, alínea “a”, da Constituição Federal, o fato gerador só pode ser definido pela lei complementar, em hipótese alguma por meio de ficção criada em norma regulamentar ;

(d) no mérito, a transportadora não pode ser cobrada pelos tributos lançados, pois não existe previsão legal conferindo a

ela esta responsabilidade tributária. Com efeito, a responsabilidade tributária conferida pelo art. 32, inciso I, do Decreto-Lei n° 37/66 refere-se às encomendas que tenham sido desembarcadas e declaradas, submetendo-se ao despacho aduaneiro de importação. No caso concreto, em que é alegada a ocorrência de suposto extravio sem que tenha ocorrido o desembarque, e anterior aferição física das cargas, não é possível a responsabilização do transportador ;

(e) não existe prova da ocorrência da hipótese descrita no inciso VI do art. 592. Este dispositivo determina que o transportador é fiscalmente responsável quando houver "extravio, constatado na descarga, de volume ou de mercadoria a granel manifestados". Ora, os supostos extravios foram apurados na conferência final de manifesto realizada cinco anos após a inserção no Mantra das informações sobre as remessas, em momento muito posterior ao da suposta descarga, previsto nessa norma, a qual, ressalte-se, também não tem fundamento legal.

No momento dos fatos em questão, vigorava o Regulamento Aduaneiro instituído pelo Decreto n° 91.030/85, o qual, em seu art. 478, não previa a responsabilidade do transportador por volumes cujo extravio fosse aventado em conferência final de manifesto realizada vários anos após o desembarque ;

(f) ainda há que se considerar que não existe nos autos prova de que a impugnante tenha dado causa aos supostos extravios. Tal fato não foi devidamente apurado e demonstrado pela fiscalização, como é requerido pelo parágrafo único do art. 60 do Decreto-Lei n° 37/66 e pelo art. 478 do Decreto n° 91.030/85, equivalente ao art. 591 do Decreto n° 4.543/02 indicado no auto de infração ;

(g) ainda que se considerasse ocorrido o fato gerador do II, a autuação deve ser cancelada, pois adota base de cálculo instituída pela Lei n° 10.833/03, inaplicável retroativamente aos fatos em discussão, que ocorreram em 2002. Nos casos de falta de mercadoria, a base de cálculo do imposto de importação, nos termos do art. 112 do Decreto-Lei n° 37/66 é "o valor que constar do manifesto ou outros documentos ou sobre o valor da mercadoria contida em volume idêntico ao do manifesto". Este comando se adequa ao art. 20 do Código Tributário Nacional, que dispõe sobre a base de cálculo desse tributo ;

(h) outra nulidade constante do auto de infração é a estipulação da alíquota de 50% para o imposto de importação adotando por fundamento legal norma, que já se demonstrou, não se aplica ao caso concreto. A alíquota a ser aplicada é aquela determinada nos termos do parágrafo único do art. 112 do Decreto-Lei n° 37/66. Como a alíquota mais alta prevista na TEC é de 35%, então esta é que deveria ser aplicada ao caso ;

(i) o lançamento relativo ao IPI deve ser cancelado, pois como não houve o desembaraço aduaneiro da mercadoria, então não houve fato gerador. O dispositivo utilizado pelo fisco para

fundamentar a cobrança - parágrafo 3º do art. 2º da Lei nº 4.502/64 - é inválido e inaplicável, por ter sido instituído apenas em dezembro de 2003 e porque, na verdade, institui novo fato gerador do IPI, em desacordo com o comando do art. 46, I, do CTN;

(j) inexistente fundamento legal que autorize a cobrança de IPI do transportador nos casos de extravio de carga ;

(j) a fundamentação legal para a exigência de IPI citada no lançamento é literalmente " todos" os artigos, o que é flagrante desrespeito ao princípio da tipicidade tributária e da obrigatoriedade de adequada fundamentação dos atos administrativos, o que impõe a necessidade de cancelamento do lançamento em questão ;

(j) requer, ao final, seja julgado nulo o auto de infração pela ausência de fundamentação legal apta a permitir a defesa da impugnante e, caso assim não se entenda, requer-se então seja cancelado o auto de infração por exigir II, IPI e penalidades de pessoa que não tem responsabilidade legal pelo seu pagamento, bem como por ausência de demonstração da ocorrência dos fatos geradores e pela adoção de base de cálculo e alíquotas ilegais.

Todos os números de folhas citados neste acórdão são os atribuídos pelo "processo" .

O julgamento da impugnação (fls 162 a 198) resultou no Acórdão da DRJ de São Paulo/SP (fls 255 a 274), cuja ementa segue colacionada abaixo:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO II

Data do fato gerador: 16/07/2007

CONFERÊNCIA FINAL DE MANIFESTO. CARGA MANIFESTADA. EXTRAVIO.

Comprova o extravio de mercadoria manifestada os registros do Sistema MANTRA que indicam sua falta na descarga e não armazenamento.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. TRANSPORTADOR.

Atribui-se ao transportador a responsabilidade pelos tributos e multa incidentes sobre o extravio, constatado na descarga, de mercadorias manifestadas.

EXTRAVIO. CÁLCULO DO IMPOSTO. DATA DO FATO GERADOR.

Para efeito de cálculo do imposto de importação, considera-se ocorrido o fato gerador de mercadoria constante de manifesto, cujo extravio for apurado pela

autoridade aduaneira, na data do correspondente lançamento.

*ARBITRAMENTO DA BASE DE CÁLCULO.
IMPOSSIBILIDADE DE IDENTIFICAÇÃO DAS
MERCADORIAS.*

*No caso de impossibilidade de identificação das cargas
extraviadas, aplica-se o disposto no artigo 67 da Lei
10.833/2003.*

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Irresignada, a Contribuinte recorre a este Conselho, por meio de petição de fls 241 a 256, apresentando os seguintes pontos de defesa: preliminarmente, *i)* da nulidade do auto de infração sob o argumento da irretroatividade da lei tributária de natureza material; no mérito, *ii)* da não ocorrência do fato gerador do imposto de importação; subsidiariamente *iii)* da não responsabilidade da transportadora, uma vez que não ocorreu a hipótese prevista no artigo 592, inciso VI do Decreto 4.543/2002, já que inexistente prova do extravio ou de que a Recorrente a ele tenha dado causa; ainda subsidiariamente *iv)* da ausência de base de cálculo do crédito tributário e da inaplicabilidade do artigo 67, §1º da Lei n. 10.833/2003; *v)* da insubsistência da cobrança do IPI-importação; *vi)* também subsidiariamente, da inaplicabilidade da Convenção de Varsóvia para a apuração de crédito tributário; e, finalmente, *vii)* do equívoco da alíquota utilizada.

É o relatório

Voto Vencido

Conselheira Thais De Laurentiis Galkowicz, Relatora

Conforme informação de fls 284, o Contribuinte tomou conhecimento da decisão recorrida em 29/05/2014, tendo apresentado seu recurso voluntário no dia 30/06/2014 (segunda-feira), uma vez que o dia 28/05 foi um sábado. Portanto 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.

1) Da nulidade do auto de infração sob o argumento da irretroatividade da lei tributária de natureza material

Com relação às preliminares, um dos argumentos da defesa 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 o 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 lançamento, 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)¹

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

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

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, s§ 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 n.º 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 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 redação² 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),³ 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 (fls 61). Nesse momento já havia, por meio do cruzando de informações do sistema Mantra, ali constantes relativamente ao período de 26/05/2002 a 17/09/2002, apurado seu extravio. Nesse período, 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.

² 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."

³ 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

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.

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 sua 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.

Contudo, caso não seja esse o entendimento do colegiado, passo à apreciação dos demais pontos apresentados pela defesa.

2) Da não ocorrência do fato gerador do imposto de importação

Afirma a Recorrente que só podem ser considerados ocorridos os fatos geradores do II na data das declarações de importação, citando o artigo 19 do CTN nesse sentido.⁴

Entretanto, o presente caso não se resolve pela simples aplicação do citado dispositivo legal, que é claro sobre as situações em que a importação ocorre efetivamente, com as mercadorias adentrando em território nacional, sendo a declaração de importação o documento que demonstra o momento da ocorrência do fato gerador.

Com efeito, o caso sob apreço trata de extravio de mercadorias, que, justamente por não poderem ser localizadas, não se subsumem à regra geral acima descrita, mas sim àquela estabelecida pela legislação aduaneira. Essa última disciplina os procedimentos (conferência final de manifesto) documentação (sistema mantra, manifesto de carga, registro de descarga etc) que amparam as operações de importação, criando presunção da ocorrência do fato gerador das mercadorias extraviada.

A decisão recorrida traz didática abordagem da documentação aduaneira discutida no presente processo, na época vigente aos fatos, nos seguintes termos:

Analisemos, inicialmente, o contexto normativo que disciplina o procedimento de conferência final de manifesto, tal como

⁴ Art. 19. O imposto, de competência da União, sobre a importação de produtos estrangeiros tem como fato gerador a entrada destes no território nacional.

previsto pelo art. 589 do Regulamento Aduaneiro, aprovado pelo Decreto n.º 4.543/2002, vigente à época dos fatos:

“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 n. 37, de 1966, art. 39, § 1º).”

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.

A Instrução Normativa SRF n.º 102, de 20 de novembro de 1994, instituiu um sistema de controle informatizado de cargas denominado “Mantra”, que atualmente disciplina os procedimentos de controle aduaneiro de carga aérea procedente do exterior, entre outras.

De acordo com o art. 4.º dessa norma, a carga procedente do exterior será informada no Mantra pelo transportador ou desconsolidador da carga, previamente à chegada do veículo transportador, sendo tais informações apresentadas à unidade local da SRF que jurisdiciona o seu local de desembarque. O § 3.º do art. 4.º prevê que referidas informações poderão ser complementadas, nos prazos que especifica, a saber: I - até o registro de chegada do veículo transportador, nos casos em que tenham sido prestadas mediante transferência direta de arquivos de dados; e II - até duas horas após o registro de chegada do veículo, nos casos em que tenham sido prestadas através de terminal de computador.

Considerando que o transportador poderia ter solicitado a exclusão dos documentos de carga objeto do procedimento fiscal, dentro do prazo previsto no inciso II, concluiu a autoridade aduaneira que, em não o fazendo, as cargas foram consideradas manifestadas para os todos os efeitos legais, conforme o que determina o art. 6.º, inciso I:

“Art. 6º Para todos os efeitos legais, a carga será considerada manifestada junto à unidade local da SRF quando ocorrer, no MANTRA:

I - o registro de chegada de veículo procedente do exterior, relativamente à carga previamente informada;”

Sobre o Manifesto Informatizado de Carga, esclarece o art. 11 da IN/SRF 102/94, que se trata do conjunto de registros de documentos de carga (conhecimentos de carga) relacionados a um determinado veículo chegado no território aduaneiro. Compõe referido manifesto, o conjunto das informações sobre carga manifestada a que se refere o art. 6.º. Em outras palavras, temos que o manifesto é um rol ou relação dos conhecimentos de carga emitidos pelo transportador. Já o conhecimento de carga prova o recebimento da mercadoria pelo transportador, e a obrigação deste de entregá-la no local de destino, reputando-se

não escrita qualquer cláusula restritiva ou modificativa dessa prova ou obrigação (Decreto nº 19.473/1930).

O procedimento fiscal de conferência final de manifesto, consubstanciado pelo confronto do manifesto com os registros de descarga, extrai tanto as informações do manifesto como aquelas da descarga do mesmo Sistema Gerencial - o Mantra Sistema Integrado de Gerência do Manifesto, do Trânsito e do Armazenamento.

Diante de tais considerações acerca do procedimento final de manifesto - com as quais coaduno na integralidade - no caso concreto, ao confrontar as informações constantes do manifesto informatizado da carga com aquelas relativas a sua descarga, a Fiscalização constatou que as cargas faltaram na descarga, uma vez que não foram objeto de armazenamento.

Ou seja, foi apurada divergência entre os registros das mercadorias manifestadas⁵ e aquelas descarregadas (mercadoria manifestada faltou na descarga), de modo que a Fiscalização bem considerou como ocorrido o extravio.

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 Decreto nº 4.543/2002),⁶ o que não aconteceu no presente caso.

Em outras palavras, houve extravio, demonstrado com base na presunção legal nesse sentido, de modo que a dicção do artigo 592, inciso VI do RA/2002 enquadra-se fielmente aos fatos do presente processo: "para efeitos fiscais, é responsável o transportador quando houver extravio, constatado na descarga, de volume ou de mercadoria a granel, manifestados".

Nesse ponto, insta salientar que não assiste razão à Recorrente quando afirma que o RA/2002 ultrapassava os dizeres legais ao atribuir-lhe a responsabilidade por mercadorias extraviadas. Isto porque o Decreto-Lei 37/66, com redação dada pela Lei 2.472/88, estabelece que é responsável pelo imposto o transportador, quando transportar mercadoria procedente do exterior ou sob controle aduaneiro, inclusive em percurso interno:

“Art . 32. É responsável pelo imposto: (Redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 01/09/1988)

I o transportador, quando transportar mercadoria procedente do exterior ou sob controle aduaneiro, inclusive em percurso interno; (Incluído pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 01/09/1988)

⁵ 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”.

⁶ 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.

Pois bem. Como leciona Rosaldo Trevisan, "nos casos em que a mercadoria comprovadamente ingressar no País, registradas nos documentos correspondentes, estejam sob a guarda de tais profissionais e não sejam apresentadas à Aduana, o transportador e o depositário se convertem, de forma geral, em importadores para consumo."⁷

Dessarte, não há que se falar em ausência de responsabilidade da Recorrente, já que ela era a transportadora dos bens. É o que determina o artigo 32, inciso I Decreto-Lei 37/66, com redação dada pela Lei 2.472/88.

Reitere-se: conforme restou demonstrado acima, haja vista que o próprio transportador, ora Recorrente, informou no sistema Mantra as cargas sob comento, tendo decorrido o prazo legal previsto pela IN SRF 102/94 (art. 4º) sem qualquer correção, a carga foi considerada manifestada para todos os efeitos legais (art. 6º). Desta feita, uma vez constatada a falta na descarga e não armazenamento, encontram-se caracterizado o extravio - por presunção legal - e a consequente responsabilidade do transportador, a menos que sejam apresentadas provas hábeis a excluir sua responsabilidade.

Efetivamente, desde o início da fiscalização até a decisão recorrida, resta claro nos autos que, mesmo informada que deveria produzir provas para elidir sua responsabilidade, a Recorrente manteve-se inerte. Somente afirma que as cargas nunca saíram do exterior, porém sem trazer nenhuma prova que suporte tais alegações.

É certo que, caso comprovado que a mercadoria, apesar de registrada nos documentos de transporte, jamais saiu do país exportador, tendo havido erro no registro de transporte, não ocorre a incidência do Imposto de Importação porque não há efetiva importação. Inexiste competência outorgada ao ente federal pela Constituição para a pretendida tributação, como ensina Rosaldo Trevisan em obra sobre o tema.⁸

Porém, repito, a Recorrente nada trouxe aos autos para provar as assertivas acerca do paradeiro das mercadorias.

É preciso repisar que é seu 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 NCP), devidamente embasado na legislação e na documentação citadas alhures.

As presunções legais sobre o extravio de mercadorias são *juris tantum*. Citando mais uma vez Rosaldo Trevisan, "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."⁹

Mediante tais considerações, conclui-se que a Recorrente não possui razão nesse ponto do mérito de sua defesa.

3) Sobre o dispositivo que embasa a base de cálculo e a alíquota do crédito apurado

Com relação aos argumentos subsidiários apresentados pela Recorrente sobre a ausência de base de cálculo do crédito tributário e da inaplicabilidade do artigo 67, §1º da Lei n. 10.833/2003, confundem-se com o tópico 1 do presente voto.

⁷ Imposto de Importação e o Direito Aduaneiro Internacional. São Paulo: Aduaneiras, 2018. p. 435.

⁸ TREVISAN, Rosaldo. O Imposto de Importação e o Direito Aduaneiro Internacional. São Paulo: Aduaneiras, 2018. p. 367.

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

Assim, partindo-se do pressuposto do entendimento adotado pela qualidade deste Colegiado, - 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 -, o fato gerador dos tributos ocorreu no momento do lançamento de ofício. Por esse pensamento, já era vigente o artigo 67, §1º da Lei n. 10.833/2003 quando foi lavrado o auto de infração ora sob discussão e, conseqüentemente, ali se encontrava o critério para arbitramento da base de cálculo do II e do IPI-importação na hipótese de a mercadoria importada ser considerada extraviada, descabendo a aplicação do art. 112 do Decreto-Lei nº 37/66¹⁰ - revogado tacitamente pelo artigo 67, §1º da Lei n. 10.833/2003 -, conforme pretendido pela Recorrente.

O mesmo se diga com relação à alíquota, no patamar de 50%, aplicada com base no artigo 67, §1º da Lei n. 10.833/2003.

4) Da inaplicabilidade da Convenção de Varsóvia para a apuração de crédito tributário

Conforme se depreende da autuação fiscal, o crédito tributário foi apurado com base no artigo 67, §1º da Lei n. 10.833/2003 com relação ao MAWB 4064173 8281 HAWB W8607135166. Porém, no que tange aos demais conhecimentos aéreos, a base de cálculo foi apurada com base no Decreto 2.861 de 07/12/1998, Artigo VII (Artigo 22 da Convenção de Varsóvia) que estabelece, como responsabilidade do transportador, a quantia de 17 Direitos Especiais de Saque por quilograma. *In verbis*:

"b) No transporte de mercadorias limita-se a responsabilidade do transportador à quantia de 17 Direitos Especiais de Saque por quilograma, salvo declaração especial de valor feita pelo expedidor no momento de confiar os volumes ao transportador e mediante pagamento de uma eventual taxa suplementar. Neste caso, fica o transportador obrigado a pagar até a importância da quantia declarada, salvo se provar ser esta superior ao valor real da mercadoria."

De fato causa espécie a utilização do citado diploma legal para a imposição tributária, uma vez que a citada Convenção Internacional cuida de temas civis relativos ao transporte aéreo internacional.

Inclusive por essa razão é que o Supremo Tribunal Federal foi instado a se manifestar sobre o conflito entre as normas estampadas no Código de Defesa do Consumidor e da Convenção de Varsóvia - precisamente o seu artigo 22 -, no RE 636.331/RJ, cuja controvérsia de fundo era indenização por extravio de bagagem em voos internacionais, conforme se depreende do Informativo STF nº 866, 22 a 26 de maio de 2017, a seguir citado:

¹⁰ Art.112 - No caso de extravio ou falta de mercadoria previsto na alínea "d" do inciso II do art.106, os tributos e multa serão calculados sobre o valor que constar do manifesto ou outros documentos ou sobre o valor da mercadoria contida em volume idêntico ao do manifesto, quando forem incompletas as declarações relativas ao não descarregado.

Parágrafo único. Se à declaração corresponder mais de uma alíquota da Tarifa Aduaneira, sendo impossível precisar a competente, por ser genérica a declaração, o cálculo se fará pela alíquota mais elevada.

Antinomia entre o CDC e a Convenção de Varsóvia: transporte aéreo internacional

Nos termos do art. 178 da Constituição da República, as normas e os tratados internacionais limitadores da responsabilidade das transportadoras aéreas de passageiros, especialmente as Convenções de Varsóvia e Montreal, têm prevalência em relação ao Código de Defesa do Consumidor.

Com base nesse entendimento, o Plenário finalizou o julgamento conjunto de recursos nos quais se discutiu a norma prevalecente nas hipóteses de conflito entre o Código de Defesa do Consumidor (CDC) e a Convenção de Varsóvia de 1929 (ratificada e promulgada pelo Decreto 20.704/1931), a qual rege o transporte aéreo internacional e foi posteriormente alterada pelo Protocolo Adicional 4, assinado na cidade canadense de Montreal em 1975 (ratificado e promulgado pelo Decreto 2.861/1998).

No RE 636.331/RJ, ao apreciar o Tema 210 da Repercussão Geral, o Supremo Tribunal Federal (STF), por maioria, deu provimento ao recurso extraordinário, para reduzir o valor da condenação por danos materiais, limitando-o ao patamar estabelecido no art. 22 da Convenção de Varsóvia (I), com as modificações efetuadas pelos acordos internacionais posteriores.

No ARE 766.618/SP, o STF, também por maioria, deu provimento ao recurso extraordinário, para, reformando o acórdão recorrido, julgar improcedente o pedido, em razão da prescrição.

A controvérsia apresentada no RE 636.331/RJ envolve os limites de indenização por danos materiais em decorrência de extravio de bagagem em voo internacional. Já a questão posta em debate no ARE 766.618/SP diz respeito ao prazo prescricional para fins de ajuizamento de ação de responsabilidade civil por atraso em voo internacional (vide Informativo 745).

No RE 636.331/RJ, o Colegiado assentou a prevalência da Convenção de Varsóvia e dos demais acordos internacionais subscritos pelo Brasil em detrimento do CDC, não apenas na hipótese de extravio de bagagem. Em consequência, deu provimento ao recurso extraordinário para limitar o valor da condenação por danos materiais ao patamar estabelecido na Convenção de Varsóvia, com as modificações efetuadas pelos acordos internacionais posteriores.

Afirmou que a antinomia ocorre, a princípio, entre o art. 14 do CDC (2), que impõe ao fornecedor do serviço o dever de reparar os danos causados, e o art. 22 da Convenção de Varsóvia, que fixa limite máximo para o valor devido pelo transportador, a título de reparação.

Afastou, de início, a alegação de que o princípio constitucional que impõe a defesa do consumidor [Constituição Federal (CF), arts. 5º, XXXII (3), e 170, V (4)] impediria a derrogação do CDC por norma mais restritiva, ainda que por lei especial.

Salientou que a proteção ao consumidor não é a única diretriz a orientar a ordem econômica. Consignou que o próprio texto constitucional determina, no art. 178 (5), a observância dos acordos internacionais, quanto à ordenação do transporte aéreo internacional.

Realçou que, no tocante à aparente antinomia entre o disposto no CDC e na Convenção de Varsóvia – e demais normas internacionais sobre transporte aéreo –, não há diferença de hierarquia entre os diplomas normativos. Todos têm estatuta de lei ordinária e, por isso, a solução do conflito envolve a análise dos critérios cronológico e da especialidade.

Em relação ao critério cronológico, o Plenário destacou que os acordos internacionais em comento são mais recentes que o CDC. Observou que, não obstante o Decreto 20.704 tenha sido publicado em 1931, sofreu sucessivas modificações posteriores ao CDC. Acrescentou, ainda, que a Convenção de Varsóvia – e os regramentos internacionais que a modificaram – são normas especiais em relação ao CDC, pois disciplinam modalidade especial de contrato, qual seja, o contrato de transporte aéreo internacional de passageiros.

Por tratar-se de conflito entre regras que não têm o mesmo âmbito de validade, sendo uma geral e outra específica, o Colegiado concluiu que deve ser aplicado o § 2º do art. 2º da Lei de Introdução às Normas de Direito Brasileiro (6).

Ademais, frisou que as disposições previstas nos aludidos acordos internacionais incidem exclusivamente nos contratos de transporte aéreo internacional de pessoas, bagagens ou carga. Assim, não alcançam o transporte nacional de pessoas, que está excluído da abrangência do art. 22 da Convenção de Varsóvia. Por fim, esclareceu que a limitação indenizatória abarca apenas a reparação por danos materiais, e não morais.

No ARE 766.618/SP, o Colegiado pontuou que, por força do art. 178 da CF, em caso de conflito, as normas das convenções que regem o transporte aéreo internacional prevalecem sobre o CDC. Abordou, de igual modo, os critérios tradicionais de solução de antinomias no Direito brasileiro: hierarquia, cronológico e especialização. No entanto, reputou que a existência de dispositivo constitucional legitima a admissão dos recursos extraordinários nessa matéria; pois, se assim não fosse, a discussão estaria restrita ao âmbito infraconstitucional.

Explicou, no ponto, que o art. 178 da CF prevê parâmetro para a solução desse conflito, de modo que as convenções internacionais devem prevalecer. Reconheceu, na espécie, a incidência do art. 29 da Convenção de Varsóvia (7), que estabelece o prazo prescricional de dois anos, a contar da chegada da aeronave. Por conseguinte, deu provimento ao recurso e julgou improcedente o pleito ante a ocorrência da prescrição.

Vencidos, em ambos os julgamentos, os ministros Marco Aurélio e Celso de Mello. Os dois salientaram que os casos em análise envolvem empresas de transporte aéreo internacional de passageiros, que realizam atividades qualificadas como prestação de serviços. Dessa forma, frisaram que, por se tratar de uma relação jurídica de consumo, deveria ser aplicado o CDC, legislação superveniente às normas internacionais em debate.

O ministro Celso de Mello pontuou ainda que a proteção ao consumidor e a defesa da integridade de seus direitos representam compromissos inderrogáveis, que o Estado brasileiro conscientemente assumiu no plano do nosso ordenamento constitucional. Afirmou que a Assembleia Nacional Constituinte, em caráter absolutamente inovador, elevou a defesa do consumidor à posição eminente de direito fundamental (CF, art. 5º, XXXII), atribuindo-lhe ainda a condição de princípio estruturador e conformador da própria ordem econômica (CF, art. 170, V), cuja eficácia permite reconhecer a precedência do CDC sobre as Convenções de Varsóvia e Montreal.

Percebe-se, então, que o artigo 22 da Convenção de Varsóvia em nada diz respeito à imposição de tributos na importação de cargas extraviadas, como pretendeu a Fiscalização no lançamento tributário ora sob apreço, inclusive sem nenhuma explicação para tanto (fls. 18).

Em outras palavras, o lançamento ao invés de se valer a legislação tributária para determinar a materialidade a base impositiva dos tributos sobre a importação, valeu-se de norma de natureza civil, desrespeitando o princípio da legalidade (artigo 150, inciso I da Constituição e artigo 97, inciso I do Código Tributário Nacional), além de ir na contramão do que dispõe o artigo 109 do CTN, o qual impõe que os institutos de direito civil não podem ser usados para a definição de efeitos tributários.

Por essa razão, coadunado com o voto da Relatora do Acórdão recorrido, que restou vencida, no seguinte sentido:

Evidente, portanto, que o art. 22 da Convenção de Varsóvia institui valor de indenização cível a ser paga pelo transportador para o proprietário do bem transportado em casos de danos às mercadorias, inexistindo legislação autorizando a utilização desse valor para a apuração do imposto de importação.

Assim sendo, mesmo caracterizado o extravio nos termos da documentação de transporte acostada aos autos, concluímos que, com exceção do MAWB 4064173 8281 HAWB W8607135166, a apuração da base de cálculo dos tributos devidos foi realizada equivocadamente com base no Decreto nº 2.861/98, devendo ser reconhecida a improcedência dos respectivos lançamentos.

Diante do acima exposto, VOTO no sentido de julgar procedente em parte a impugnação, cancelando em parte o crédito tributário exigido, mantendo apenas a autuação referente ao MAWB 4064173 8281 HAWB W8607135166, conforme demonstrativo abaixo.

Discriminação	Lançado	Mantido	Exonerado
Imposto de Importação - II	71.015,08	1.363,28	69.651,80
Multa proporcional	35.507,54	681,64	34.825,90
IPI	106.522,62	2.044,92	104.477,70
TOTAL	213.045,24	4.089,84	208.955,40

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. Porém, superado esse entendimento pelo Colegiado, voto por dar provimento parcial ao recurso voluntário, cancelando em parte o crédito tributário exigido, mantendo apenas a autuação referente ao MAWB 4064173 8281 HAWB W8607135166, conforme demonstrativo abaixo.

Discriminação	Lançado	Mantido	Exonerado
Imposto de Importação - II	71.015,08	1.363,28	69.651,80
Multa proporcional	35.507,54	681,64	34.825,90
IPI	106.522,62	2.044,92	104.477,70
TOTAL	213.045,24	4.089,84	208.955,40

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**, 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 Sosa¹¹ 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 desembaraçada, 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 o TERMO FISCAL DE INTIMAÇÃO E DE INSTRUÇÃO PROCESSUAL GCFM Nº011/2007, lavrado em 24 de janeiro de 2007, para a transportadora prestar esclarecimentos acerca da destinação das cargas (importação, trânsito de passagem, etc...) e da sua descrição, possibilitando à interessada fazer prova em contrário aos indícios de falta, como, por exemplo, juntando os correspondentes documentos de importação para as cargas apontadas.

¹¹ SOSA, Roosevelt Baldomir. Comentários à Lei Aduaneira. São Paulo: Aduaneiras, 1995.

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 16/07/2007, data da lavratura do auto de infração 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 16/07/2007.

Conforme dito na sessão de julgamento, o mesmo não ocorre em relação ao IPI, eis que, à época da entrada das mercadorias em território nacional (ano de 2002), 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.

Assim, pelo exposto, acompanhei o voto da Conselheira Relatora quanto à existência de vício de motivação no auto de infração relativo ao IPI, divergindo quanto ao alegado vício na exigência do Imposto de Importação, a qual deve ser parcialmente mantida na parcela descrita na parte final do voto da Conselheira Relatora, quanto ao MAWB 4064173 8281 HAWB W8607135166.

(assinado digitalmente)

Maria Aparecida Martins de Paula

Processo nº 10880.720552/2007-16
Acórdão n.º **3402-006.145**

S3-C4T2
Fl. 361
