



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10813.000557/2007-14  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3302-010.427 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 28 de janeiro de 2021  
**Recorrente** RODRIMAR SA TRANSP. EQUIP. INDUSTRIAIS E ARM.GERAIS  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA**

Data do fato gerador: 18/12/2007

MULTA ADUANEIRA. SUBSTITUIÇÃO DO VEÍCULO EM TRÂNSITO ADUANEIRO SEM AUTORIZAÇÃO PRÉVIA. INTERPRETAÇÃO MAIS BENÉFICA. APLICAÇÃO RETROATIVA.

Não constitui infração ao controle aduaneiro a simples troca do cavalo mecânico, quando for mantida íntegra a carreta e o respectivo elemento de segurança, ou a troca do veículo, quando for mantida íntegra a unidade de carga e seu respectivo elemento de segurança.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer de parte do recurso. Na parte conhecida, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso, nos termos do voto da relatora.

(documento assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenburg Filho - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Larissa Nunes Girard - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Vinícius Guimarães, Walker Araujo, Jorge Lima Abud, Jose Renato Pereira de Deus, Larissa Nunes Girard, Raphael Madeira Abad, Denise Madalena Green e Gilson Macedo Rosenburg Filho.

**Relatório**

Trata o processo de Auto de Infração lavrado contra o transportador para a exigência de multa pela substituição, sem autorização prévia da Receita Federal, do veículo que efetuava transporte de mercadoria em trânsito aduaneiro. A troca do veículo foi constatada no local de destino, durante conferência realizada com vistas ao encerramento do trânsito. A multa teve por enquadramento legal o seguinte dispositivo do Decreto-Lei nº 37/1966:

Art. 107. Aplicam-se ainda as seguintes multas:

.....

VII - de R\$ 1.000,00 (mil reais):

.....  
c) pela substituição do veículo transportador, em operação de trânsito aduaneiro, sem autorização prévia da autoridade aduaneira;

Em sua Impugnação, a defesa argumentou que o veículo que iniciou o trânsito sofreu uma avaria que impossibilitou o prosseguimento da viagem, sendo necessária a sua substituição em plena rodovia, visando à segurança da carga, já que ocorreu em local com alto índice de roubo. Por esse motivo, requereu que o Auto fosse cancelado tendo em vista caso fortuito e/ou força maior. Juntou correspondência emitida pela proprietária do veículo, dirigida ao transportador (autuado), em que relata o ocorrido (fls. 14 a 16).

A Delegacia da Receita Federal de Julgamento manteve o lançamento por considerar caracterizada a infração e não existir previsão legal de exclusão de responsabilidade por caso fortuito e/ou força maior, ressaltando que os dispositivos do Código Civil não tinham o condão de alterar relação de natureza compulsória entre o Estado e o particular (fls. 29 a 32).

O Acórdão DRJ/SP nº 17-55.661 foi assim ementado:

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Data do fato gerador: 18/12/2007

SUBSTITUIÇÃO DO VEÍCULO EM OPERAÇÃO DE TRÂNSITO ADUANEIRO SEM AUTORIZAÇÃO PRÉVIA.

A base legal é fornecida pela alínea “c” do inciso VII, do artigo 107 do Decreto Lei 37/66.

A Lei que serviu para tipificar a infração, não previu qualquer hipótese de exclusão de ilicitude.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

O interessado tomou ciência do resultado do julgamento em 27.03.2015, conforme Termo de Ciência à fl. 39, e protocolizou seu Recurso Voluntário em 24.04.2015, conforme Termo de Solicitação de Juntada à fl. 40.

No Recurso Voluntário apresentou os seguintes argumentos (fls. 46 a 58):

- preliminarmente, alegou nulidade processual por ilegitimidade da parte passiva – entendia que a importadora, FMC do Brasil Ltda, também deveria integrar a lide, na qualidade de responsável solidária, já que era beneficiária do regime de trânsito aduaneiro;
- alegou ausência de tipicidade, uma vez que dois veículos iniciaram o trânsito, cavalo e reboque, mas apenas um deles foi substituído, o cavalo, que apresentou problema mecânico, preservada a integridade do reboque com o contêiner e mercadorias;
- na lavratura do Auto não foram observados os princípios da legalidade estrita, da tipicidade fechada e reserva absoluta da lei formal, que devem ser aplicados no direito tributário, o que maculou o procedimento de vício formal insanável;

- violação dos princípios da proporcionalidade e da razoabilidade, se mantida a autuação, pois acarretaria pontuação no cadastro do transportador e, até, eventual sanção administrativa;
- o fato ocorrido incluía-se na “teoria da imprevisibilidade”, constituindo-se hipótese de caso fortuito ou de força maior – defeito no veículo durante a madrugada, quando era impossível a comunicação com a Receita Federal e uma solução deveria ser aplicada ao problema;
- requereu a produção de provas e a realização de diligência, indicando perito e apresentando quesitos, ressaltando que o indeferimento da diligência iria caracterizar cerceamento do direito de defesa.

É o relatório.

## Voto

Conselheira Larissa Nunes Girard, Relatora.

O Recurso Voluntário preenche os requisitos de admissibilidade, mas dele não tomo conhecimento integralmente pelas razões que se seguem.

A recorrente traz aos autos como argumento de defesa, nesta fase, e pela primeira vez, a alegação de ilegitimidade passiva. Em que pese esta relatora ter inicialmente conhecido e rejeitado a alegação, no curso do julgamento o restante do Colegiado entendeu que não deveria ser conhecido, pela evidente inovação recursal. Frente à posição francamente majoritária, da ocorrência de preclusão por não ter sido matéria contestada na Impugnação (art. 17 do Decreto nº 70.235/1972), entendi por bem acompanhar a jurisprudência da Turma.

Assim, não se conhece da alegação de ilegitimidade passiva.

## Mérito

Com relação ao mérito, defende a recorrente que a exigência deve ser cancelada por falta de tipicidade. Argumenta que a lei veda a substituição do veículo transportador sem autorização prévia, contudo, no transporte são utilizados dois veículos: o cavalo ou trator, substituído por defeito mecânico, e o reboque, onde se encontra a carga, que chegou ao destino intacta e no mesmo veículo de origem. Assim, em não tendo ocorrido a substituição integral do veículo utilizado no transporte, não poderia ser aplicada a multa em comento, por observância aos princípios da legalidade estrita, tipicidade fechada e reserva absoluta da lei formal. Ademais, a troca de veículo, por problema mecânico que impediu o prosseguimento da viagem, constituía hipótese de caso fortuito ou força maior.

Entendo que não procede a argumentação da recorrente. Exatamente pelos princípios evocados é que considero correta a lavratura do Auto, pois, é a partir de uma interpretação objetiva e literal que se conclui que o ocorrido enquadra-se perfeitamente na conduta descrita, conduta essa estabelecida pela Lei nº 10.833/2003. O dispositivo legal estabelece simplesmente que se aplica a multa quando houver substituição do veículo transportador, sem fazer diferenciação entre caminhão e carreta, nem restringindo sua aplicação apenas aos casos de troca desautorizada da carroceria, como quer a recorrente.

Quando o art. 94 do Decreto-Lei nº 37/1966 estabelece constituir infração toda ação, voluntária ou involuntária, que importe inobservância da legislação aduaneira, não

dependendo a sua caracterização de intenção do agente, da efetividade e extensão dos efeitos do ato, estabelece como norte claro a interpretação objetiva das infrações aduaneiras.

A leitura que se faz do texto legal tem respaldo também na Instrução Normativa SRF nº 248/2002, que dispõe sobre o trânsito aduaneiro. Consta dos seus arts. 60 a 72 que, em caso de interrupção do trânsito, o transportador deve comunicar o fato à unidade da Receita Federal que jurisdiciona o local onde se encontra o veículo. Ela, por sua vez, registrará a interrupção em termo de ocorrência, que acompanhará o veículo até a unidade de destino. Consta, ainda, a proibição de manuseio da carga fora de local alfandegado e que a substituição do veículo transportador sem autorização é infração de gravidade média.

Em julgamentos recentes no Carf de situações análogas tem-se adotado esta posição, como se vê nos acórdãos de nº 3001-001.217 e 3301-007.673.

Todavia, apesar do que se expôs até este ponto, no sentido de discordar dos argumentos de defesa e considerar que o Auto foi lavrado com observância da legislação, sem conter qualquer vício, encontro razão de outra natureza para exonerar o lançamento, pela aplicação retroativa de interpretação mais benéfica ao interessado – art. 106 do CTN.

Em 2017 a Receita Federal promoveu extensa revisão da IN SRF nº 248/2002, por meio da qual simplificou e eliminou procedimentos, revogou vários dispositivos, bem como introduziu explicações sobre aspectos controversos na aplicação do regime.

Na nova redação dada ao art. 60, passou a constar no seu § 2º que não constitui infração a simples troca do cavalo mecânico, ou mesmo até a substituição de cavalo e carreta, desde que preservada a integridade do lacre e da unidade de carga. A ver:

Art. 60. Serão observados os seguintes procedimentos, no caso de interrupção da operação de trânsito:

I – **mantida a integridade da carreta, da unidade de carga e do elemento de segurança**, conforme o caso:

a) o **trânsito deverá prosseguir**; e

b) o **transportador comunicará imediatamente por relatório o ocorrido** à unidade de jurisdição e à de destino, instruído inclusive com fotografias alusivas ao fato.

II – havendo violação da integridade da carreta, da unidade de carga ou do elemento de segurança, o transportador deverá procurar a autoridade policial mais próxima.

§ 1º A unidade de destino informará no sistema a mudança do veículo transportador e do lacre, caso tenha ocorrido.

§ 2º **Não constitui infração ao controle aduaneiro a simples troca do cavalo mecânico, quando for mantida íntegra a carreta e o respectivo elemento de segurança, ou a troca do veículo, quando for mantida íntegra a unidade de carga (contêiner) e seu respectivo elemento de segurança.**

§ 3º Caso o veículo do trânsito tenha de deixar a sua carga em recinto alfandegado diferente do destino original, por problema técnico ou motivo de força maior, a unidade da RFB do local de chegada informará no sistema a alteração do destino da operação e a conclusão do trânsito, observado o disposto nos arts. 66 a 70.

§ 4º Na hipótese do inciso II, deverá ser solicitada a lavratura de Boletim de Ocorrência ou Termo Circunstanciado o qual deverá ser encaminhado imediatamente à unidade de jurisdição e à de destino, juntamente com o relatório de comunicação do transportador acerca do ocorrido, instruído inclusive com fotografias alusivas ao fato. (grifado)

Em que pese tratar-se de uma instrução normativa, sem poder para alterar o alcance do Decreto-Lei nº 37/1966 – e, nesse sentido, sem configurar exatamente a hipótese do art. 106 do CTN, que trata da aplicação de Lei no tempo –, é ato interpretativo, no qual o responsável pela instauração do controle aduaneiro no País, a Receita Federal, esclarece que o objetivo da restrição legal é a garantia da integridade da carga, não constituindo, a seu ver, violação do controle aduaneiro a troca do cavalo, ou mesmo de todo o veículo, desde que preservada a carga.

Portanto, a partir do momento em que o responsável por definir os limites e condições do controle aduaneiro revê seu posicionamento, expressando publicamente que determinado fato não afeta esse controle e não mais deve ser tratado como infração, a meu sentir, a manutenção da exigência passa a conflitar com a finalidade da norma, o que considero não desejável.

Outra ressalva deve ser feita quanto ao fato de esta conselheira suscitar a matéria de ofício. Compomos um Conselho competente para o julgamento de processos administrativo-fiscais que, por sua natureza de processo administrativo, se diferenciam do processo judicial em alguns aspectos, por isso mesmo se lhe aplicando apenas subsidiariamente o Código de Processo Civil. Sob essa ótica, a decisão final proferida no Carf representa a última palavra da Administração no julgamento de ato próprio, em um tipo de controle interno da legalidade e da finalidade ao ato, tendo em vista o princípio da autotutela.

Assim, por não conseguir me furtar à apreciação, no caso concreto, das consequências desta mudança de posição da Administração Fazendária, suscito de ofício a questão, propondo o cancelamento da exigência por aplicação retroativa de interpretação mais benéfica ao autuado.

Por todo o exposto, não conheço da preliminar de ilegitimidade passiva e, no mérito, dou provimento ao Recurso Voluntário para exonerar a exigência.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Larissa Nunes Girard