



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10814.724975/2011-77
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3302-014.146 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 20 de março de 2024
Recorrente EMPRESA BRASILEIRA DE INFRAESTRUTURA AEROPORTUÁRIA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Data do fato gerador: 22/06/2011

PRELIMINAR DE NULIDADE. CERCEAMENTO DE DEFESA. DESNECESSIDADE DE ENFRENTAMENTO DE TODOS OS ARGUMENTOS.

A decisão não precisa enfrentar todas as questões trazidas na peça recursal, se os fundamentos constantes no voto são suficientes para afastar a pretensão da parte recorrente, assim como não há irregularidade no acolhimento das alegações da autuação.

PRINCÍPIOS DA LEGALIDADE E DA RAZOABILIDADE. SÚMULA CARF Nº 2.

O CARF não é competente para pronunciar-se acerca da inconstitucionalidade de lei tributária.

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Data do fato gerador: 22/06/2011

VISTORIA ADUANEIRA. EXTRAVIO DE MERCADORIA. DEPOSITÁRIO. RESPONSABILIDADE ADMINISTRATIVA.

O depositário é responsável pelo crédito tributário decorrente do extravio de mercadoria que se encontrava sob sua custódia, inclusive no caso de referida mercadoria ser passível de aplicação da pena de perdimento. Em razão do princípio da independência entre as esferas administrativa, penal e civil, eventual caracterização de responsabilidade civil ou penal não impede seja aplicada pena administrativa relacionada ao mesmo fato.

VOLUME NÃO LOCALIZADO EM LOCAL SOB CONTROLE ADUANEIRO. PENALIDADE.

Aplica-se ao responsável pelo recinto sob controle aduaneiro a multa de R\$ 1.000,00 por volume depositado que não seja localizado, nos termos do art. 107, inciso VII, alínea "a", do Decreto-Lei nº 37/1966, com a redação dada pelo art. 77 da Lei nº 10.833/2003.

ARBITRAMENTO DA BASE DE CÁLCULO. IMPOSSIBILIDADE DE IDENTIFICAÇÃO DAS MERCADORIAS. APLICAÇÃO DO ARTIGO 67, § 1º, DA LEI Nº 10.833/2003.

No caso de impossibilidade de identificação das cargas extraviadas, aplica-se o disposto no artigo 67, § 1º, da Lei 10.833/03, pelo qual a base de cálculo do imposto 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 duas vezes o correspondente desvio padrão estatístico.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário, mantendo integralmente a autuação.

(documento assinado digitalmente)

Aniello Miranda Aufiero Júnior – Presidente substituto e Redator Ad Hoc.

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Aniello Miranda Aufiero Júnior (presidente substituto), Francisca Elizabeth Barreto (suplente convocada), João José Schini Norbiato (suplente convocado), José Renato Pereira de Deus, Mariel Orsi Gameiro e Wilson Antonio de Souza Correa (suplente convocado). Ausentes a conselheira Denise Madalena Green, substituída pelo conselheiro Wilson Antonio de Souza Correa, e o conselheiro Celso José Ferreira de Oliveira, substituído pela conselheira Francisca Elizabeth Barreto.

Relatório

Como Redator *ad hoc*, sirvo-me da minuta de voto inserida no diretório corporativo do CARF pelo relator original, Conselheiro Flávio José Passos Coelho.

Este processo teve início com a autuação lavrada para aplicação da *multa equivalente ao valor aduaneiro*, prevista no art. 23, § 3º, do Decreto-Lei nº 1.455/1976, e da *multa por volume extraviado ou não localizado*, depositado em local sob controle aduaneiro, prevista no art. 107, inciso VII, alínea “a”, do Decreto-Lei nº 37/1966.

De acordo com o relatório da Fiscalização, a autuação decorre da apuração de *extravio de mercadorias sujeitas à aplicação da pena de perdimento por abandono*, armazenadas sob a responsabilidade da empresa depositária no Aeroporto Internacional de Guarulhos, amparadas pelo conhecimento de transporte aéreo internacional AWB 001.8695.3193, emitido pela AMERICAN AIRLINES INC em 06/12/2006, consignadas à empresa MAKOMEX Comércio Importação e Exportação Ltda, embarcadas em Miami, Flórida, e desembarcadas no destino em 08/12/2006.

A caracterização do abandono deu-se pelo decurso do prazo previsto no art. 23, inciso II, alínea "a", do Decreto-Lei nº 1.455/1976, a partir do qual as mercadorias estão sujeitas à aplicação da pena de perdimento prevista no art. 23, § 1º, daquele mesmo Decreto.

Os extratos do conhecimento de transporte mencionado, obtidos no sistema Siscomex Mantra, retratam a ocorrência e foram juntados aos *processos relativos à aplicação da pena de perdimento por abandono* e à apuração do extravio das mercadorias, cujas cópias integrais estão anexas a este processo.¹

O *perdimento das mercadorias em virtude de seu abandono* foi então formalizado em obediência ao disposto no art. 73 da lei nº 10.833/2003, no processo nº 10814.013862/2007-66, no qual encontra-se juntado o Auto de Infração e Termo de Apreensão nº 01/2007.²

No curso da *Vistoria Aduaneira*, apurou-se a extensão e a responsabilidade por tal extravio, documentada no processo nº 10814.011885/2007-36. Essa apuração foi registrada no Termo de Vistoria Aduaneira nº 02/2011, que descreve o procedimento realizado em 14/02/2011, culminando com a confirmação do extravio total das mercadorias relativas ao citado conhecimento de transporte e imputando-se a responsabilidade à depositária (Infraero), com base nos fatos e documentos minuciosamente descritos pela fiscalização.

Quanto à responsabilidade do depositário por extravio ou não localização de mercadorias importadas que se encontrem sob sua custódia, a fiscalização afirma que é textualmente prevista nos arts. 13, inciso IV; 662 e seu § único; e 663 do Regulamento Aduaneiro (Decreto nº 6.759/2009), além do art. 2º, inciso VIII, da Instrução Normativa SRF nº 37/96.

Na sequência, em 22/06/2011, procedeu-se ao *lançamento dos créditos tributários relativos aos impostos e contribuições* devidos por meio de auto de infração formalizado no processo nº 10814.723230/2011-91. Por fim, em acréscimo àquele lançamento, procedeu-se à lavratura do auto de infração contido no presente processo, para constituição das multas cabíveis em razão das infrações apuradas.

Segundo a autoridade fiscal, o entendimento aplicado na lavratura do auto de infração abrigado neste processo decorre de interpretação da legislação realizada pela Coordenação-Geral de Tributação (Cosit), que se reveste de caráter vinculante, segundo a qual, nos casos em que se constata o extravio ou a não localização, pelo depositário do armazém alfandegado, de mercadorias sujeitas a pena de perdimento por abandono que se encontravam sob sua custódia, tendo havido ou não a lavratura do pertinente auto de infração para aplicação da pena de perdimento, além da constituição do crédito tributário relativo aos tributos cujo fato gerador tenha ocorrido em virtude de tal extravio, deve-se proceder à aplicação da multa prevista pelo art. 23, § 3º do Decreto-Lei nº 1.455/76.

Observa também a fiscalização que, com a redação dada pela Lei nº 12.350/2010 ao artigo citado, é dispensada a prévia instauração de processo para aplicação da pena de perdimento e seu posterior encerramento, aplicando-se diretamente a multa aqui tratada.

Quanto às multas, a autoridade fiscal acrescenta o seguinte comentário:

¹ Processos Administrativos nºs 10814.013862/2007-66 e 10814.011885/2007-36.

² Como fundamento para aplicação da pena, foi indicado o art. 23, inciso II, alínea "a" e § 1º, do Decreto-Lei nº 1.455/1976.

- (1) A hipótese da *substituição da pena de perdimento por multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria que não seja localizada* (Decreto-Lei nº 1.455/1976, art. 23, § 3º) ³ não exige que as mercadorias estejam sob depósito, custódia ou mera detenção do sujeito passivo (não obstante estarem, no presente caso, efetivamente sob depósito e custódia da autuada), bastando que a aplicação da pena de perdimento se veja frustrada pelo extravio, não localização ou consumo das mercadorias.
- (2) Já a hipótese da *multa por volume não localizado* pressupõe que o volume esteja depositado em local ou recinto sob controle aduaneiro (Decreto-Lei nº 37/1966, art. 107, VII, “a”). ⁴

Segundo o entendimento da fiscalização, a autuada, na condição de fiel depositária das mercadorias sujeitas ao perdimento, concorreu diretamente que não fosse viável a aplicação daquela pena, razão pela qual deve figurar no polo passivo da autuação pela consequente multa substitutiva, uma vez que sua responsabilidade pelo extravio das mercadorias foi fixada no Termo de Vistoria Aduaneira nº 02/2011, de 14/02/2011.

Para aplicação da *multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadorias não localizada*, tendo em vista que não era possível identificar as mercadorias extraviadas, foi preciso recorrer à previsão contida no art. 67, caput e § 1º, da Lei nº 10.833/2003, que assim dispunha: ⁵

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,

³ Parágrafo incluído pelo art. 59 da Lei nº 10.637/2002, com a redação posteriormente alterada pela Lei nº 12.350/2010.

⁴ Com a redação dada pelo art. 77 da Lei nº 10.833/2003.

⁵ A redação desse artigo foi posteriormente alterada pela Lei nº 13.043/2014, passando a dispor da seguinte forma:

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, será aplicada, para fins de determinação dos impostos e dos direitos incidentes na importação, alíquota única de 80% (oitenta por cento) em regime de tributação simplificada relativa ao Imposto de Importação - II, ao Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, à Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/Pasep, à Contribuição Social para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS e ao Adicional ao Frete para a Renovação da Marinha Mercante - AFRMM.

§ 1º A base de cálculo da tributação simplificada prevista neste artigo será arbitrada em valor equivalente à mediana 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.

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.

[...]

Quanto ao extravio das mercadorias sujeitas à pena de perdimento, aplicou-se a *multa por volume não localizado*, no total de R\$ 3.000,00, uma vez que a própria autuada havia registrado no Siscomex Mantra a recepção de três volumes para armazenamento, conforme a constatação registrada no Termo de Vistoria Aduaneira.

Cientificada do lançamento em 16/08/2011, a autuada apresentou impugnação em 15/09/2011, com as alegações a seguir descritas:

- a) Em preliminar, que este auto de infração se relaciona com o processo administrativo nº 10814.723230/2011-91, impugnado pela INFRAERO, no qual se busca cobrar débitos relativos a tributos e multas. Nesse processo, a INFRAERO está sendo autuada por quatro autos de infração referentes a Imposto de Importação; IPI na Importação; Cofins Importação e PIS/PASEP na Importação, baseando-se em 12 Termos de Vistoria Aduaneira instaurados de ofício.
- b) Reconhecendo que violou o princípio da ampla defesa e contraditório, a ALF/GRU apresentou seis processos administrativos para cobrança (10814.724974/2011-22, 10814.724974/2011-77, 10814.724976/2011-11, 10814.724977/2011-66, 10814.724979/2011-55 e 10814.724980/2011-80), não obstante considerá-las novamente no processo administrativo nº 10814.723230/2011-91, gerando possível "bis in idem".
- c) Após um breve relato dos fatos, afirma que o auto de infração não pode subsistir, considerando que a autuada não é o sujeito passivo da obrigação, não deu causa ao abandono e não pode ser responsabilizada por ato de terceiro, além de não se verificar, no presente caso, qualquer espécie dano ao erário.
- d) Transcreve trechos do relato fiscal, relativos à aplicação das multas previstas no artigo 23, § 3º, do Decreto-Lei nº 1.455/1976, e no Decreto-Lei nº 37/1966, art. 107, VII, alínea "a", bem como da Vistoria Aduaneira, e afirma que os auditores deixaram de apurar as responsabilidades da importadora e da transportadora, com violação de dispositivos do Regulamento Aduaneiro e da legislação vigente sobre o processamento de cargas em perdimento. Afirma também que não há qualquer dispositivo legal ou normativo e mesmo instrumento contratual em que a INFRAERO expressamente declare ser depositária fiel em cargas em perdimento, não sendo válida a declaração consignada como Termo Fiel de Depositário apresentada em 2002.
- e) Como a anulação dos autos de infração lavrados contra a impugnante pode resultar na responsabilização das importadoras e das companhias aéreas, requer sejam chamados ao processo para compor o polo passivo na condição de litisconsortes necessários.

- f) Discorre a respeito do art. 5º, inciso LV, da CF, afirmando que direitos fundamentais à ampla defesa e ao contraditório não se coadunam com acusações vagas e fluídas. Observa que, no curso do processo administrativo, a INFRAERO apresentou todos os documentos e solicitou à Alfândega alterações em procedimentos do Terminal de Logística de Carga do Aeroporto, tendo inclusive instaurado sindicância para apuração interna dos fatos. Ressalta que não houve e não ficou provada qualquer participação de empregado orgânico da INFRAERO no extravio relatado nos autos.
- g) O que se constatou foi que algumas senhas de empregados orgânicos, por motivos alheios ao seu conhecimento, foram utilizadas indevidamente por terceiros, sem autorização dos titulares, para acessar os sistemas e proceder à movimentação das cargas.
- h) Por outro lado, afirma não ter conhecimento de que houve a instauração de sindicância para apurar a atuação dos agentes fiscais da Alfândega que atuaram neste processo e no processamento das cargas, inclusive no levantamento das informações, privilegiando a importadora, mesmo diante da revelia configurada da companhia aérea.
- i) A INFRAERO, por ocasião do recebimento das cargas, tomou a cautela de efetuar a pesagem e fazer a verificação física, registrando no Sistema Mantra as avarias "A" e "C", respectivamente, "DIFERENÇA DE PESO" e "AMASSADO". Portanto, como apontou tais divergências de peso e avaria visível, a responsabilidade certamente seria da transportadora, ou seja, das companhias aéreas que embarcaram as cargas em Miami/EUA. A fiscalização, no entanto, , sem autorização dos titulares, contrariando o Regulamento Aduaneiro e o art. 15 da IN SRF nº 102/1994, concluiu que a INFRAERO é a responsável. Tal responsabilidade deveria ter sido imputada ao transportador, por ato ou fato ocorrido antes do armazenamento, constatado pela depositária, e ao iniciar-se o processo de perdimento, deveria ter sido imputada a responsabilidade tributária à importadora, por prejuízo ao Erário.
- j) Na verdade, no curso das vistorias aduaneiras, o Auditor-Fiscal não permitiu à INFRAERO arguir suas razões para afastar a imputação de responsabilidade, desconsiderando: a) argumentos e provas quanto à apresentação de Protesto e Termo de Avaria; b) que as cargas em análise estavam envoltas por filme plástico e fitas da própria Receita Federal; (c) o tempo decorrido entre a chegada e a verificação física, e desta até a vistoria aduaneira; bem como a condição em que se encontravam as cargas no Sistema Mantra ("Abandono Perdimento"), tendo inclusive se silenciado sobre os documentos não apresentados pelas companhias aéreas.
- k) Era do conhecimento da Alfândega que algumas dessas importadoras não estariam habilitadas para operar no Siscomex e estavam inaptas perante o CNPJ desde 19/04/2004, pela prática de irregularidade em operação de comércio exterior, e as companhias aéreas também deveriam ter conhecimento do fato, e nenhuma providência foi tomada para alertar a Alfândega ou mesmo a INFRAERO.

- l) Discorre a respeito do princípio da legalidade estrita, cita doutrina, e afirma que, com as ressalvas feitas pela INFRAERO sem manifestação das transportadoras, a Alfândega já poderia ter adotado medidas mais rigorosas no recebimento e processamento das cargas, utilizando-se inclusive do canal vermelho. Todavia, nada foi feito. Transcreve planilha demonstrando que, antes mesmo da verificação física, as cargas já se encontravam em condição de abandono por decurso do prazo de 90 dias sem que fosse iniciado o despacho, passíveis de aplicação da pena de perdimento das mercadorias.
- m) Considerando a média estabelecida entre a data da chegada e da verificação física (em torno de cinco meses para mais) e o tempo observado nas 12 vistorias aduaneiras (aproximadamente quatro anos), o transcurso de prazos sem providências pela Alfândega permitiu a perpetuação do ilícito. Ressalta que, a partir do momento em que a carga entra em processo de abandono, momento em que é passível a aplicação da pena de perdimento, não tem mais a INFRAERO qualquer responsabilidade sobre ocorrências envolvendo essas cargas.
- n) Assim, jamais poderia ser imputada a responsabilidade por ato ou fato de responsabilidade da Alfândega, que descumpriu a lei, causando, com sua omissão e desídia, prejuízo ao Erário, inclusive permitindo que o ilícito praticado pelas importadoras se perpetuasse ao longo desses anos.
- o) Discorre a respeito do princípio da eficiência e afirma que, pelo tempo decorrido, observaram-se falhas na condução e apuração administrativa dos ilícitos, que não houve uma fiscalização eficiente da Alfândega na investigação dos fatos que deveriam subsidiar suas conclusões, mas sim uma preocupação em buscar lacunas para tentar responsabilizar a INFRAERO. Enquanto isso, as importadoras não atenderam às determinações. Os representantes legais destas importadoras retiraram originais de documentos que deveriam ser mantidos em arquivo pelas companhias aéreas. Consequentemente, sem esses documentos, atenderam apenas parcialmente às determinações da Receita Federal.
- p) Cita doutrina acerca do princípio da razoabilidade e da impessoalidade. Alega que o Auditor-Fiscal violou o princípio da impessoalidade ao responsabilizar a Infraero, interpretando subjetivamente a movimentação das cargas no Sistema TECAPLUS, deixando de levar em consideração as condutas irregulares dos agentes fiscais, das companhias aéreas e das importadoras. As companhias aéreas não fizeram ressalvas no Sistema Mantra e não apresentaram nenhuma excludente de responsabilidade, caso fortuito ou força maior. As importadoras desapareceram e deixaram de atender todas as determinações da Aduana. E a INFRAERO, por sua vez, fez ressalvas no Sistema Mantra, apontando as avarias, que não foram consideradas pelo Fisco.
- q) Sustenta que a falta da mercadoria somente se constitui em fato gerador de incidência tributária se ocorrida nas fases inerentes ao seu desembaraço, sendo que a mercadoria em situação de abandono não se encontra mais sujeita às incidências tributárias. Com menos razão haveria que se falar em multa, visto que a impugnante é sujeito passivo diverso daquele em cujo nome fora decretado o perdimento. Cita decisão administrativa nesse sentido.

- r) Não se podendo imputar à depositária os tributos exigidos no processo nº 10814.723230/2011-91, persiste a ilegalidade da cobrança das multas, aqui parecendo-lhe inclusive "bis in idem", pois haveria multas sendo discutidas também no referido processo. Argui que o acessório segue o principal. Não persistindo o principal ou sendo discutida a sua legalidade, não há que se falar na obrigação acessória.
- s) Se o extravio se verificou no perdimento, não há que se falar em dano ao Erário pelo não recolhimento do imposto, uma vez que este já não era mais devido, tornando-se inaplicável a multa prevista no §3º do artigo 3º do Decreto 1.455/1976, pois a previsão da pena de perdimento e a correspondente conversão em multa possuem, unicamente, a função de restituir o que deveria ser de propriedade do poder público. Como não ocorreu o dano ao Erário, a aplicação da pena de perdimento combinada com a imposição de tributos aduaneiros configura enriquecimento ilícito, devendo-se julgar improcedente o auto de infração.
- t) Quanto ao valor arbitrado, aduz que não foram apresentados elementos que possibilitassem verificar se os valores atribuídos a cada aeroporto correspondem, de fato, a média das mercadorias importadas nos últimos seis meses, bem como não foi informado o critério utilizado na eleição dos aeroportos constantes da relação da tabela elaborada para esse fim, o que se requer, a fim de possibilitar o exercício da ampla defesa e contraditório. Pela letra da Lei, a média aritmética deveria tomar por base tão somente o "aeroporto autuado".
- u) Em relação ao ônus da prova, faz um resumo do ocorrido, salientando que a Receita Federal demorou anos para realizar as constatações que levaram a conclusão de que o conteúdo da carga teria sido trocado por suprimentos de pequeno valor, teclados velhos, tijolos etc., e, após, alguns meses da deflagração dessa operação, correu para lavrar diversos termos de vistoria aduaneira, sem considerar que as cargas já se encontravam em condição de perdimento e que já haviam vistorias anteriores. A INFRAERO movimenta cargas, mas não manuseia seu conteúdo, cuja verificação deve sempre ser acompanhada por Auditores-Fiscais. As áreas de liberação do Terminal de Logística de Carga são cercadas e há agentes da Alfândega nesses postos. Além disso, conta o Terminal de Cargas com sistema de monitoramento através de câmeras, o que dificultaria qualquer ação no seu interior, salvo se a carga estiver sob regime de trânsito aduaneiro, cujos procedimentos não sofrem intervenção da INFRAERO.
- v) Quanto às afirmações do Sr. Auditor-Fiscal no processo nº 10814.723230/2011-91, alega que houve deturpação na leitura dos movimentos registrados no Sistema TECAPlus da INFRAERO, havendo clara intenção de induzir a erro o julgador. Nesse contexto, comenta que:
 - (i) os casos de reemissão de etiquetas ocorrem geralmente após algum tipo de inspeção solicitada por algum dos órgãos que ali atuam, ou mesmo em face de algum dano ocorrido durante o procedimento de armazenamento ou movimentação da carga, como pode ter ocorrido nesse caso;

- (ii) os "puxes" sempre foram e continuam sendo realizados por solicitação ou da Receita Federal, da Anvisa ou do Vigiagro e, no caso do trânsito aduaneiro, também para entrega ao transportador;
 - (iii) não sabe ao certo o motivo pelo qual a solicitação foi feita pela Receita para inspeção no Setor de Liberação - Bagagem, em face do conteúdo da carga;
 - (iv) o registro da solicitação de "puxe para liberação" foi feito em um dos pontos do Terminal de Logística de Carga, significando a cessão de responsabilidade da equipe operacional de armazenagem para a equipe operacional de liberação, não havendo aqui nenhum procedimento autorizando a carga a sair do referido terminal, apenas a transferência de um setor para outro.
- x) Novamente observa que a responsabilidade que se depreende após a Vistoria Aduaneira é da própria Receita Federal, pois as cargas já se encontravam em condição de abandono e em processo de perdimento, processo esse no qual a INFRAERO não figura como depositária fiel. A INFRAERO cumpriu seu papel na forma do Regulamento Aduaneiro e registrou no Sistema Mantra as avarias que constatou no recebimento das cargas. As companhias aéreas não fizeram ressalvas ou protesto e não apresentaram qualquer excludente de responsabilidade, caso fortuito ou força maior no referido Sistema.
- z) Ante o exposto, a impugnante conclui que:
- i) houve a responsabilização do administrador público aeroportuário, que não pode ser responsabilizado pelo abandono das cargas efetivada pelo importador, bem como pelo seu conteúdo, representando as autuações ofensa aos princípios legalidade estrita, eficiência impessoalidade e razoabilidade, caracterizando também um desvio das normas jurídicas que regem as relações aduaneiras;
 - ii) a mercadoria em situação de abandono não se encontra mais sujeita às incidências tributárias inerentes ao seu desembaraço;
 - iii) os valores imputados são excessivos, sem qualquer esclarecimento acerca dos parâmetros adotados no arbitramento, que possibilitassem o pleno exercício da ampla defesa e contraditório, motivos pelos quais requer a revisão da decisão de imputação de responsabilidade, julgando-se improcedente e anulando o lançamento tributário decorrente dos autos de infração integrantes deste processo administrativo.

Entretanto, em agosto/2018, a 21ª Turma de Julgamento da DRJ São Paulo/SP, por maioria de votos, julgou improcedente a impugnação em decisão assim ementada:

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

[...]

VOLUME NÃO LOCALIZADO EM LOCAL SOB CONTROLE ADUANEIRO.
PENALIDADE.

Aplica-se ao responsável pelo recinto sob controle aduaneiro a multa de R\$ 1.000,00 (mil reais) por volume depositado, que não seja localizado, nos termos da alínea "a", do inciso VII, do art. 107, do Decreto-lei 37/66, com redação dada pelo artigo 77 da Lei 10833/03.

EXTRAVIO. IMPOSSIBILIDADE DE APLICAÇÃO DE PERDIMENTO. MULTA
SUBSTITUTIVA.

Na impossibilidade de localização de mercadoria à qual tenha sido aplicada a pena de perdimento e que esteja sob custódia de depositário, este responde pela multa substitutiva.

ARBITRAMENTO DA BASE DE CÁLCULO. IMPOSSIBILIDADE DE
IDENTIFICAÇÃO DAS MERCADORIAS. APLICAÇÃO DO ARTIGO 67, § 1º, DA
LEI Nº 10.833/2003.

No caso de impossibilidade de identificação das cargas extraviadas, aplica-se o disposto no artigo 67, § 1º, da Lei 10.833/03, pelo qual a base de cálculo do imposto 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.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Contra essa decisão, a reclamante apresentou recurso voluntário no qual comenta inicialmente que a empresa administra bens do Estado e para o Estado, bens esses de utilidade pública, portanto destinados à satisfação do interesse público e não do privado.

Na contextualização introdutória de seu recurso, a autuada manifesta a compreensão de que, em relação ao fato gerador decorrente do extravio da carga abandonada, os valores referentes aos impostos e contribuições estão sendo discutidos no processo nº 10814.723230/2011-91, enquanto o presente processo cuida das obrigações acessórias, de forma complementar, tratando da constituição dos tributos oriundos do extravio mencionado.

Em sequência, reitera alguns dos argumentos incluídos na impugnação e acrescenta outras alegações. Eis a síntese:

- (a) Ao justificar a imputação da responsabilidade à Infraero, a RFB considerou essencialmente a variação de peso, a troca das mercadorias por tijolos, a ausência de etiqueta da companhia aérea em algumas cargas, a movimentação injustificada de algumas cargas no terminal e o pagamento antecipado do frete. No entanto, segundo a recorrente, o Auditor-Fiscal observou que não foi possível a reconstituição de todos os sinais de fraude (sinais exteriores dos infratores).

- (b) Para apuração dos valores devidos, o Auditor ressaltou que somente foi possível obter a fatura comercial das mercadorias que foram substituídas em um dos casos (processo nº 10814.011885/2007-36), sendo que, nos demais, não saberiam as quantidades e a descrição das mercadorias importadas. Dessa forma, fundamentou a cobrança de todos os tributos no art. 67, § 1º, da Lei nº 10.833/2003, em clara afronta aos princípios da legalidade e da razoabilidade.
- (c) O acórdão combatido adotou como razão de decidir o acórdão prolatado no processo nº 10814.723230/2011-91, ressaltando a questão relativa à multa substitutiva do valor aduaneiro. Dessa forma, o acórdão recorrido não analisou os termos da defesa naquele processo (2011-91) e também não apreciou os argumentos deduzidos neste processo. Eis os argumentos que não teriam sido apreciados, conforme alega a autuada:
- i. A Infraero não responde como depositária, nos termos dos arts. 12, 13 e 15 da IN SRF nº 102/1994 e arts. 661 e 662 do Regulamento Aduaneiro, além de não ter responsabilidade sobre a carga destinada a perdimento.
 - ii. Não foram chamados os transportadores nem importadores para responder ao processo administrativo, que somente apurou responsabilidade da Infraero, apesar de se tratar de ocorrência grave.
 - iii. As mercadorias permaneceram por 10 dias sob a exclusiva responsabilidade dos servidores da Receita Federal, que deveriam retê-las por somente 24 horas.
 - iv. Após declarar o perdimento das cargas, as mercadorias permaneceram sob a custódia da Infraero, embora a recorrente não tenha recebido a contraprestação necessária. Adicionalmente, nota que a chance de extravio é diretamente proporcional ao tempo de armazenagem.
- (d) Por meio da Ação Ordinária nº 0074.2015.00053400.1.0089,⁶ a empresa tentava obter perante a 5ª Vara Federal, em Brasília/DF, a anulação do processo administrativo nº 10814.723230/2011-91. Naquela ação ordinária, o Juízo havia concedido antecipação dos efeitos da tutela para determinar a suspensão dos efeitos do apontamento referente ao lançamento tributário decorrente daquele processo na certidão de débitos fiscais da Infraero.
- (e) A negativa em investigar os fatos com o rigor necessário torna-se mais grave ao observar-se que, no ano anterior à elaboração do auto de infração, foi deflagrada pela Polícia Federal a operação “Trem Fantasma”, que resultou na ação penal nº 0010251-82.2010.4.03.6119, cuja sentença de primeiro grau condenou diversos empregados de empresas envolvidas na importação e transporte de cargas, além de um número alto de analistas e auditores da RFB lotados na ALF/GRU. Os atos ilícitos praticados por essas pessoas estava justamente relacionado ao extravio de mercadorias mediante a substituição de cargas decorrentes da ação ou omissão de

⁶ Nova numeração: 0013840-72.2015.4.01.3400. Consta a seguinte informação em despacho de 27/06/2018: “Tendo em vista a manifestação de fls 286287 que informou a condição de Segredo de Justiça da Ação Penal nº 102518220104036119 reconsidero a decisão de fl. 282 para determinar a solicitação de cópia dos autos formulada pela parte. [...]”

servidores da própria RFB. Segundo a recorrente, não há empregados da Infraero dentre os denunciados nessa ação penal.

- (f) Defende como correto o entendimento registrado em voto divergente na decisão recorrida, no sentido de que a conduta infratora (abandono de mercadoria em recinto alfandegado) foi cometida pelo importador, segundo o art. 689, inciso XXI, do Decreto nº 6.759/2009 - Regulamento Aduaneiro).
- (g) Aponta ainda para o mencionado voto divergente quanto à interpretação da Nota Cosit nº 115/2004, destacando que esse ato busca facilitar a penalização do infrator e não do depositário, cuja responsabilidade deveria ser apurada sobre o extravio de volumes depositados, remetendo a questão à IN SRF nº 102/1994.
- (h) A Infraero apresentou suas ressalvas no Sistema Mantra, apontando divergência de peso e avaria visível (carga amassada). Dessa forma, de acordo com a reclamante, pelo disposto na legislação específica, a responsabilidade seria exclusivamente da transportadora, ou seja, das companhias aéreas que teriam embarcado as cargas em Miami/USA. Cita jurisprudência do TRF3.⁷
- (i) A Infraero movimenta carga e não o conteúdo da carga (as mercadorias), sendo que toda e qualquer verificação física deve ser acompanhada por auditores da RFB, conforme dispõem os arts. 29 e 30 da IN SRF nº 680/2006.
- (j) Ao detectar alguma inconsistência nas informações prestadas pelo transportador, a Infraero a registra no Sistema Mantra ao avaliar a carga, antes do seu efetivo recebimento no terminal. Esse registro deve ser confirmado pela Receita Federal, mediante visto, conforme art. 12, § 1º, e art. 13 da IN SRF nº 102/1994. Qualquer informação errônea deve ser objeto de ressalva pela RFB no sistema, o que não ocorreu no presente caso.
- (k) Transcorrido o prazo de 90 dias desde sua chegada, as cargas já se encontravam abandonadas, passíveis de aplicação da pena de perdimento sobre as respectivas mercadorias. Considerando a média estabelecida entre a data da chegada e da verificação física (em torno de cinco meses para mais) e o tempo observado nas 12 vistorias aduaneiras (aproximadamente quatro anos), o transcurso de prazos sem providências por parte da Alfândega permitiu a perpetuação do ilícito. Reitera que, a partir do momento em que a carga entra em processo de abandono, tornando-se aplicável a pena de perdimento, a Infraero não tem mais qualquer responsabilidade sobre ocorrências envolvendo essas cargas.

⁷ “TRIBUTÁRIO. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO. MERCADORIA IMPORTADA. AVARIA OU EXTRAVIO. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. TRANSPORTADOR FACE À AUSÊNCIA DE RESSALVA SUA. VERBA HONORÁRIA. NÃO INSURGÊNCIA. MANUTENÇÃO.

I. Comprovada a avaria antes do recebimento da mercadoria pelo depositário, face à ausência de ressalva do transportador quando do desembarque e a ressalva do depositário quando do recebimento, deve ser responsabilizado pela exação o transportador, em obediência ao art. 478 do Decreto nº 91.030/85.

[...]

(AC/SP 97.03.052410-9, Rel. Des. Fed. Baptista Pereira, DJ, Seção 2, em 15/03/2000).”

- (l) Volta a afirmar não foram apuradas pelo Auditor-Fiscal as condutas das importadoras e transportadoras, tampouco foram juntados documentos referentes às importações. A participação dos envolvidos na importação das cargas foi objeto de impugnação, mas os julgadores seguiram com o trâmite sem analisar, no entender da interessada, a evidente nulidade. Desse modo, a autuação que imputou responsabilidade tributária à Infraero estaria pautada em análise superficial, sem considerar a participação obrigatória de todos os envolvidos, nem examinar toda a documentação pertinente ao caso.
- (m) Além de fulminar o processo de nulidade, segundo a recorrente, esse comportamento colabora para a impunidade dos verdadeiros responsáveis pelas irregularidades na “suposta” importação, tratando-se de mercadorias que sequer foram procuradas pelos interessados e das quais a própria RFB não consegue precisar a quantidade e a descrição.
- (n) Caso se entenda que a Infraero seja responsável pelo suposto extravio das cargas, essa culpa, nas palavras da reclamante, não seria exclusivamente sua. Observa que, ao lavrar os Termos de Vistoria, o auditor não marcou as excludentes de responsabilidade das transportadoras, mas, em alguns casos, marcou excludentes de responsabilidade para a Infraero.
- (o) Acrescenta que, pelo disposto nos arts. 673 e 674 do Decreto nº 6.759/2009 (Regulamento Aduaneiro), a penalidade de multa deve ser aplicada a quem concorreu para a ocorrência da infração, conjunta ou isoladamente.
- (p) Questiona os valores estipulados pela Autoridade Fiscal como base de cálculo para apuração dos tributos, porquanto extremamente elevados, sem apresentação dos parâmetros adotados no arbitramento. Embora o auto de infração indique como fundamento o art. 67, § 1º, da Lei nº 10.833/2003, não foram apresentados elementos que possibilitassem a verificação de que os valores atribuídos a cada aeroporto correspondem, de fato, à média das mercadorias importadas nos últimos seis meses, restando impossível o exercício da ampla defesa e do contraditório.
- (q) Comenta, por fim, que não existem elementos suficientes no processo para aferir se realmente foi importado algum componente, ou se já na origem foi utilizado algum ardil para iludir as autoridades responsáveis pelo controle do processo logístico.

Ao arrematar seu recurso, requer:

“[...] sejam acolhidas as razões apresentadas para desconstituir o julgado, tornando NULA A AUTUAÇÃO e, conseqüentemente, DESCONSTITUÍDA A COBRANÇA COM O ARQUIVAMENTO DO PROCESSO, tendo por fundamento os dispositivos aqui elencados e afronta aos princípios da legalidade estrita, eficiência, pessoalidade e razoabilidade.”

Esse é o relatório.

Voto

Conselheiro Aniello Miranda Aufiero Júnior, Redator *ad hoc*.

O recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos formais de admissibilidade, razão pela qual dele tomo conhecimento.

Antes de abordar diretamente cada uma das contestações formuladas pela autuada, considero importante observar que a leitura isolada do recurso voluntário – e, mais ainda, da impugnação – poderia eventualmente levar a conclusões precipitadas sobre as circunstâncias nas quais foram conduzidos os procedimentos de fiscalização, dando margem à presunção de que a autoridade fiscal responsável pela autuação, bem como a instância julgadora *a quo*, agiram de forma superficial, omissa, displicente ou até desidiosa. Alguns trechos das peças recursais chegam a colocar em dúvida, direta ou indiretamente, a lisura do processo e até mesmo as intenções das autoridades fiscais.

Mas o exame atento e imparcial de todos os documentos que integram o processo leva à percepção de que não é esse o caso.

Vê-se primeiramente que o auto de infração teve como pontos de partida as constatações registradas em procedimentos formalizados adequadamente em processos próprios (anexados a este), nos quais estão suficientemente documentadas a abertura dos volumes, a constatação fiscal, a vistoria aduaneira e a aplicação do perdimento das mercadorias, em razão do seu abandono.

Percebe-se que os ritos adotados pela fiscalização seguiram fielmente as exigências previstas na legislação de regência, como ficará evidente mais adiante. As inspeções realizadas, inclusive para fins de Vistoria Aduaneira, foram acompanhadas por prepostos da depositária e da companhia aérea. Além disso, as constatações registradas decorrem de um trabalho cuidadoso de averiguação, diligentemente descrito e suficientemente documentado nos autos.

É notória também a extensa e consistente fundamentação legal que acompanha os argumentos da fiscalização, naturalmente contestada pela reclamante, no uso do seu direito ao contraditório e à ampla defesa. E, caso não fosse bastante, a autoridade fiscalizadora teceu ainda esmerados e extensos comentários solidamente amparados na doutrina e na jurisprudência, para destacar as convicções que levaram à sua decisão.

Quanto ao acórdão recorrido, vê-se que o julgador elabora de maneira coerente o seu raciocínio, destacando os pontos que entende como importantes para demonstrar as suas razões de decidir. Além disso, lança mão das referências legais e normativas consideradas compatíveis e suficientes para fundamentar o veredito, inclusive contestando expressamente algumas convicções expostas pela reclamante. Por fim, apoia-se também na jurisprudência, refutando, inclusive, citações trazidas na impugnação.

Feitas essas considerações iniciais, sigamos adiante.

Com o propósito de realizar uma apreciação eficaz sobre todas as alegações trazidas pela empresa em seu recurso voluntário, parece-me oportuno formular indagações que permitam levar às respostas que interessam ao julgamento da causa, relacionando-as com os itens listados na última parte do relatório que precede este voto.

Eis as perguntas a serem usadas como orientação para a análise:

1. O acórdão recorrido deveria ter enfrentado especificamente cada uma das questões inseridas na impugnação?

Item (c).

2. A autoridade fiscal foi omissa ou displicente na avaliação dos documentos ou na apuração das condutas das importadoras e transportadoras? Em outras palavras, a autuação que imputou responsabilidade tributária à Infraero estaria pautada em análise superficial?

Itens (a), (l), (m), (n) e (o).

3. É factível a hipótese de que a substituição de equipamentos de informática por tijolos tenha ocorrido já no ponto de embarque, com o uso de algum ardil para iludir as autoridades responsáveis pelo controle do processo logístico?

Item (q).

4. Que efeitos exercem sobre este processo os resultados da ação ordinária nº 0074.2015.00053400.1.0089 (0013840-72.2015.4.01.3400), que visava à anulação do processo nº 10814.723230/2011-91?

Item (d).

5. Os ilícitos apurados na ação penal nº 0010251-82.2010.4.03.6119 desqualificam a ação fiscal que deu origem ao presente processo?

Item (e).

6. Está correto o entendimento de que a conduta infratora (qual seja, o abandono de mercadoria em recinto alfandegado) foi cometida pelo importador, excluindo-se, assim, a possível responsabilização da Infraero?

Item (f).

7. O teor da Nota Cosit nº 115/2004 permite concluir que a penalização deve ser aplicada ao infrator e não ao depositário (cujas responsabilidades, em tese, deveria ser apurada exclusivamente sobre o extravio de volumes depositados)?

Item (g).

8. As ressalvas informadas no Sistema Mantra, associadas à ausência de ressalva por parte da RFB, são suficientes para excluir a responsabilidade da depositária?

Itens (h), (i) e (j).

9. A depositária deixa de ser responsável pela carga sob sua guarda, a partir do momento em que se caracteriza o abandono?

Item (k).

10. São suficientes os elementos que fundamentaram a definição dos valores tomados como base de cálculo para apuração dos tributos, nos termos do art. 67, § 1º, da Lei nº 10.833/2003?

Itens (b) e (p).

Passemos agora a discorrer sobre as questões propostas.

1. O acórdão recorrido deveria ter enfrentado especificamente cada uma das questões inseridas na impugnação?

É sabido que a decisão não precisa enfrentar todas as questões trazidas na peça recursal, quando os fundamentos constantes no voto sejam suficientes para afastar a pretensão da reclamante.

Ainda que seja levada em conta a regra contida no art. 489, § 1º, inciso IV, do Código de Processo Civil/2015,⁸ o julgador não está obrigado a responder a todas as questões suscitadas pelas partes, quando já tenha encontrado motivo bastante para proferir a decisão. Esse entendimento encontra amparo em jurisprudência pacífica do Supremo Tribunal Federal.⁹

No caso sob análise, está suficientemente claro que o julgador examinou os itens de maior relevância, levando em conta as argumentações da impugnante em cotejo com os elementos apresentados pela fiscalização. É notório também que a conduta descrita pela reclamante refere-se apenas a uma parte do voto condutor do acórdão combatido. Conforme o que se comenta na introdução deste voto, o Ilustre Relator expõe as referências consideradas compatíveis e suficientes para fundamentar suas conclusões.

⁸ Art. 489. São elementos essenciais da sentença:

[...]

§ 1º Não se considera fundamentada qualquer decisão judicial, seja ela interlocutória, sentença ou acórdão, que:

[...]

IV - não enfrentar todos os argumentos deduzidos no processo capazes de, em tese, infirmar a conclusão adotada pelo julgador;

⁹ Como exemplos: HC 188.424, Relator Ministro Luiz Fux, julgamento em 03/08/2020; e ARE 723.629, Relatora Min. Carmen Lúcia, julgamento em 30/06/2020.

Tem-se que, na decisão recorrida, o I. Relator considerou que todos os argumentos da impugnação,¹⁰ exceto em relação à multa prevista no art. 23, § 3º do Decreto-Lei nº 1.455/76, já haviam sido suficientemente apreciados no processo nº 10814.723230/2011-91, motivo pelo qual, após analisar o contexto, considerou totalmente justificável ratificar o acórdão¹¹ proferido naquele processo e adotar como suas as razões de decidir nele contidas.

A via adotada pelo Relator nesse ponto, bem como o fato de, em certas questões, acompanhar os argumentos da autoridade fiscalizadora, não enseja, por si só, nulidade por cerceamento de defesa. Apenas demonstra que a autoridade julgadora estava de acordo com os termos da autuação, do mesmo modo que, caso não fossem acolhidas as alegações apresentadas pela reclamante, não ocorreria a nulidade alegada.

Assim sendo, indefere-se a pretensão de nulidade do acórdão de primeira instância, por não se vislumbrar prejuízo à parte ou cerceamento do seu direito ao contraditório e à ampla defesa.

2. A autoridade fiscal foi omissa ou displicente na avaliação dos documentos ou na apuração das condutas das importadoras e transportadoras? Em outras palavras, a autuação que imputou responsabilidade tributária à Infraero estaria pautada em análise superficial?

Conforme já comentamos na introdução deste voto, o auto de infração foi elaborado de maneira bastante clara na construção dos argumentos.

É importante consignar que a constatação formal do extravio ocorreu já em 2007, em um prazo de poucas semanas após configurada a situação de abandono da carga, segundo atestam as informações registradas e os documentos anexados ao termo de vistoria, contrariando a alegação da autuada no sentido de que o transcurso do prazo de aproximadamente quatro anos entre o abandono e as vistorias aduaneiras, sem providências por parte da Alfândega, permitiu a perpetuação do ilícito.

Além disso, as inspeções realizadas naquela ocasião e descritas cuidadosamente no Termo de Vistoria Aduaneira foram acompanhadas por representantes da depositária e da companhia aérea.

Embora extenso, alguns trechos da autuação merecem ser reproduzidos ou resumidos. Neles podemos ver, por exemplo, algumas descrições importantes, constatadas no ato da abertura dos volumes.

A fiscalização também nota que, em resposta às indagações formuladas na fase de inspeção física, a própria depositária já havia admitido sua ciência quanto ao ocorrido com as mercadorias, aludindo à movimentação da carga em suas dependências por meio de seu sistema de controle (Tecapulus). Em um de seus ofícios, a empresa informa não haver documentação que solicite ou autorize as movimentações realizadas nessa carga após seu armazenamento, além de juntar extratos do histórico de cargas que listam as diversas movimentações físicas realizadas

¹⁰ Inclusive em relação a base de cálculo arbitrada, que foi objeto de diligência fiscal.

¹¹ Acórdão nº 16-37.835, de 19/04/2012, proferido pela 24ª Turma da DRJ/SP1.

sobre elas em seus armazéns, todas praticadas com o uso de senhas pessoais de funcionários próprios ou colaboradores terceirizados por ela contratados.

São apontadas no auto de infração, inclusive, datas e horários constatados nas movimentações internas desamparadas por registros adequados, v.g.:

[...] destacando a ausência de etiquetas do transportador aéreo nos volumes e as movimentações de carga efetuadas pelos prepostos da depositária, sem amparo em solicitações ou autorizações documentadas, [...] destacando a informação de saída da carga do armazém no dia 20/12/2006, às 02:13h, a não localização da carga no dia 02/05/2007, quando solicitada pela fiscalização, a remissão das etiquetas adesivas de identificação pelo depositário, no dia 07/05/2007, às 15:43h, e a movimentação da carga “para liberação” no dia 07/05/2007, às 16:10h, com rearmazenamento somente às 23:38h.

Embora as movimentações descritas não configurem, isoladamente, a constatação de uma irregularidade, as circunstâncias em que se deram tais deslocamentos reforçam os indícios da ocorrência de substituição dos volumes originalmente recebidos para guarda. A fiscalização aduaneira chama também a atenção para a eventual inexistência de intenção dos funcionários ou colaboradores da Infraero para a materialização da irregularidade, lembrando que a responsabilidade por infrações no âmbito da legislação tributária e aduaneira independe da intenção dos agentes.

Observa ainda a autoridade fiscal que, ao receber as mercadorias, a autuada registrou no Siscomex Mantra exclusivamente a ressalva concernente à avaria “C” (volume amassado), informando no sistema que a carga era composta por três volumes com peso total de 499,890 Kg. É de se notar, todavia, o seguinte:

[...] é possível constatar a existência de indícios de que os volumes apresentados pela depositária [...] para triagem não são aqueles recebidos para armazenamento, vez que apresentavam diferença do peso de cada volume e do peso total em relação àquele armazenado. Tal variação, de 302,110 kg (um acréscimo de 60%), é mais um indício de que houve a substituição dos volumes após o seu recebimento.

(grifos acrescentados à transcrição)

Já no ato da inspeção física em que se baseou a Vistoria Aduaneira, constatou-se diferença de peso a maior em todos os três volumes, ensejando diferença a maior no peso total da carga e evidenciando um primeiro indício de que houve substituição do conteúdo originalmente recebido para armazenamento.

Além disso, o conteúdo dos volumes consistia em tijolos de fabricação nacional com origem em Tatuí, interior de São Paulo. Tais evidências representaram indícios robustos de que os volumes em questão não eram os mesmos que a depositária recebeu para armazenamento.

Nesse contexto, é oportuno observar também o esmero com que a Autoridade Aduaneira procurou fundamentar a autuação, incluindo em seu relato argumentos doutrinários¹² relacionados ao uso da prova indiciária no curso do processo administrativo fiscal, bem ajustados ao caso em apreço.

Também a jurisprudência serviu de amparo às argumentações expostas no auto de infração, que fez referência a três *habeas corpus* que tramitaram no Supremo Tribunal Federal,¹³ além de dois julgados em matéria criminal e processual civil,¹⁴ relacionados à questão das provas indiciárias.

Enfim, evidente está que essa espécie de prova é amplamente aceita, tanto pela legislação, quanto pela doutrina e pela jurisprudência, que se dobram à constatação de que, em diferentes situações, trata-se do único meio possível de comprovação. A Autoridade Aduaneira arremata esses apontamentos com o comentário de que as provas indiciárias juntadas pela fiscalização mostram-se “graves, precisas e concordantes”:

[...] graves, isto é, geradoras de probabilidade para criar convicção; precisas, no sentido de não se prestarem a dúvidas ou contradições lógicas; e concordantes, ou seja, convergentes para o mesmo resultado.”

SANTOS, Moacyr Amaral. Primeiras Linhas de Direito Processual Civil. São Paulo: Saraiva, 1982-83, 2º vol., p. 505.

Já quanto à decisão recorrida, vemos que a instância julgadora *a quo* assumiu como legítima a conclusão apresentada no Termo de Vistoria, notando que a carga inspecionada encontrava-se sob a custódia da depositária, sendo dela a responsabilidade pelo extravio constatado.

De modo objetivo, merecem ser citados os seguintes dispositivos do Decreto-Lei nº 37/1966, vigentes à época da lavratura:

Decreto-Lei nº 37/1966.

Art. 32. É responsável pelo imposto:

I - o transportador, quando transportar mercadoria procedente do exterior ou sob controle aduaneiro, inclusive em percurso interno;

II - o depositário, assim considerada qualquer pessoa incumbida da custódia de mercadoria sob controle aduaneiro.

[...]

¹² São mencionadas lições de Maria Rita FERRAGUT, Moacyr Amaral SANTOS, Sérgio Demoro HAMILTON, Guilherme de Souza NUCCI e Fernando da Costa TOURINHO FILHO.

¹³ Supremo Tribunal Federal. Habeas Corpus nºs 70.344, 81.908 e 83.348.

¹⁴ TRF 2ª Região, 1ª Turma Especializada, Apelação Criminal nº 97.02.46073-5. Relatora Desembargadora Federal Maria Helena Cisne. Julgado em 24/09/2008.
TRF 4ª Região, 5ª Turma, Apelação Cível nº 96.04.08378-3. Relatora Desembargadora Federal Marga Inge Barth Tessler. Julgado em 29/01/1997.

Art.60 - Considerar-se-á, para efeitos fiscais:

I - dano ou avaria - qualquer prejuízo que sofrer a mercadoria ou seu envoltório;

II – extravio - toda e qualquer falta de mercadoria, ressalvados os casos de erro inequívoco ou comprovado de expedição. (Redação dada pela Lei nº 12.350, de 2010)

[...]

§ 2º Para os efeitos do disposto no § 1º, considera-se responsável:

I – o transportador, quando constatado o extravio até a conclusão da descarga da mercadoria no local ou recinto alfandegado, observado o disposto no art. 41; ou

II – o depositário, quando o extravio for constatado em mercadoria sob sua custódia, em momento posterior ao referido no inciso I.

§ 3º Fica dispensado o lançamento de ofício de que trata o § 1º na hipótese de o importador ou de o responsável assumir espontaneamente o pagamento dos tributos.

(grifos acrescentados à transcrição)

Também o Regulamento Aduaneiro (Decreto nº 6.759/2009) contém referências a serem levadas em conta:

Art. 238. O fato gerador do imposto, na importação, é o desembaraço aduaneiro de produto de procedência estrangeira.

§ 1º Para efeito do disposto no caput, considera-se ocorrido o desembaraço aduaneiro da mercadoria que constar como importada e cujo extravio tenha sido verificado pela autoridade aduaneira, inclusive na hipótese de mercadoria sob regime suspensivo de tributação

[...]

Art. 649. Para os fins deste Decreto, considera-se:

I - avaria, qualquer prejuízo que sofrer a mercadoria ou o seu envoltório;

II – extravio, toda e qualquer falta de mercadoria;¹⁵

[...]

Seção II

Da Vistoria Aduaneira¹⁶

Art. 650. A vistoria aduaneira destina-se a verificar a ocorrência de avaria ou de extravio de mercadoria estrangeira entrada no território aduaneiro, a identificar o

¹⁵ Redação posterior, dada pelo Decreto nº 8.010, de 2013:

II - extravio - toda e qualquer falta de mercadoria, ressalvados os casos de erro inequívoco ou comprovado de expedição; e
[...]

¹⁶ Artigos 650 a 657 posteriormente revogados pelo Decreto nº 8.010, de 2013.

responsável e a apurar o crédito tributário dele exigível (Decreto-Lei nº 37, de 1966, art. 60, parágrafo único).

[...]

Art. 652. Cabe ao depositário, logo após a descarga de volume avariado, ou a constatação de extravio, registrar a ocorrência em termo próprio, disponibilizado para manifestação do transportador, na forma e no prazo estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.

[...]

Art. 657. A Secretaria da Receita Federal do Brasil poderá, no âmbito de sua competência, editar atos normativos para a implementação do disposto nesta Seção.

[...]

Art. 660. 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. 655 (Decreto-Lei nº 37, de 1966, art. 60, parágrafo único)¹⁷

[...]

Art. 662. O depositário responde por avaria ou por extravio de mercadoria sob sua custódia, bem como por danos causados em operação de carga ou de descarga realizada por seus prepostos.

Parágrafo único. Presume-se a responsabilidade do depositário no caso de volumes recebidos sem ressalva ou sem protesto.

Art. 663. As entidades da administração pública indireta e as empresas concessionárias ou permissionárias de serviço público, quando depositários ou transportadores, respondem por avaria ou por extravio de mercadoria sob sua custódia, bem como por danos causados em operação de carga ou de descarga realizada por seus prepostos.¹⁸

[...]

Art. 664. A autoridade aduaneira, ao reconhecer a responsabilidade nos termos do art. 660, verificará se os elementos apresentados pelo indicado como responsável demonstram a ocorrência de caso fortuito ou de força maior que possa excluir a sua responsabilidade.¹⁹

¹⁷ Redação posterior, dada pelo Decreto nº 8.010, de 2013:

Art. 660. Os créditos relativos aos tributos e direitos correspondentes às mercadorias extraviadas na importação, inclusive multas, serão exigidos do responsável por meio de lançamento de ofício, formalizado em auto de infração, observado o disposto no Decreto nº 70.235, de 1972 (Decreto-Lei nº 37, de 1966, art. 60, § 1º, com a redação dada pela Lei nº 12.350, de 2010, art. 40).

¹⁸ Redação posterior, dada pelo Decreto nº 8.010, de 2013:

Art. 663. Para efeitos fiscais, as entidades da administração pública indireta e as empresas concessionárias ou permissionárias de serviço público, quando depositárias ou transportadoras, respondem por extravio de mercadoria sob sua custódia.

¹⁹ Redação posterior, dada pelo Decreto nº 8.010, de 2013:

Art. 664. A responsabilidade a que se refere o art. 660 pode ser excluída nas hipóteses de caso fortuito ou força maior.

[...]

Art. 665. Observado o disposto na alínea “c” do inciso II do art. 73, o valor do imposto de importação referente a mercadoria avariada ou extraviada será calculado à vista do manifesto ou dos documentos de importação (Decreto-Lei nº 37, de 1966, art. 112, caput).

§ 1º Se os dados do manifesto ou dos documentos de importação forem insuficientes, o cálculo terá por base o valor de mercadoria contida em volume idêntico, da mesma partida (Decreto-Lei nº 37, de 1966, art. 112, caput).

§ 2º Se, pela imprecisão dos dados, a mercadoria puder ser classificada em mais de um código da Nomenclatura Comum do Mercosul, será adotado o de alíquota mais elevada (Decreto-Lei nº 37, de 1966, art. 112, parágrafo único).

§ 3º No cálculo de que trata este artigo, não será considerada isenção ou redução de imposto que beneficie a mercadoria:²⁰

I - extraviada, em qualquer caso; ou

II - avariada, quando for responsável o transportador ou o depositário.

[...]

Art. 673. Constitui infração toda ação ou omissão, voluntária ou involuntária, que importe inobservância, por parte de pessoa física ou jurídica, de norma estabelecida ou disciplinada neste Decreto ou em ato administrativo de caráter normativo destinado a completá-lo (Decreto-Lei nº 37, de 1966, art. 94, caput).

Parágrafo único. Salvo disposição expressa em contrário, a responsabilidade por infração independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, da natureza e da extensão dos efeitos do ato (Decreto-Lei nº 37, de 1966, art. 94, § 2º).

Art. 674. Respondem pela infração (Decreto-Lei nº 37, de 1966, art. 95):

I - conjunta ou isoladamente, quem quer que, de qualquer forma, concorra para sua prática ou dela se beneficie;

[...]

(grifos acrescentados à transcrição)

Nesse ponto, portanto, não teço reparos ao entendimento da DRJ. Os procedimentos adotados com vistas à apuração do extravio foram realizados estritamente de acordo com a legislação e adequadamente registrados. Além disso, as conclusões dos julgadores decorrem fielmente das constatações registradas e da aplicação das normas pertinentes.

E uma vez definida a responsabilidade pelo extravio, mostra-se cabível a aplicação da multa substitutiva prevista no art. 23, § 1º, do Decreto-Lei nº 1.455/1976, contra a depositária da mercadoria objeto da pena de perdimento.

²⁰ Redação posterior, dada pelo Decreto nº 8.010, de 2013:

§ 3º No cálculo de que trata este artigo, não será considerada isenção ou redução de imposto que beneficie a mercadoria extraviada.

Também aqui entendo ser correta a decisão *a quo*.

Veja-se que são tidas como *dano ao Erário* as infrações constatadas quando mercadorias importadas são consideradas abandonadas pelo decurso do prazo previsto para sua permanência em recintos alfandegados. Eis o que consta no Decreto nº 1.455/1976:

Art 23. Consideram-se dano ao Erário as infrações relativas às mercadorias:

[...]

II - importadas e que forem consideradas abandonadas pelo decurso do prazo de permanência em recintos alfandegados nas seguintes condições:

- a) 90 (noventa) dias após a descarga, sem que tenha sido iniciado o seu despacho; ou
- b) [...]

E nesses casos, os §§ 1º e 3º daquele mesmo artigo preveem que o dano ao Erário deve ser punido com a pena de perdimento, convertida em multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria, quando não seja possível localizá-la ou quando tenha sido consumida:

Art 23. ...

§ 1º O dano ao erário decorrente das infrações previstas no caput deste artigo será punido com a pena de perdimento das mercadorias.

[...]

§ 3º As infrações previstas no caput serão punidas com multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria, na importação, ou ao preço constante da respectiva nota fiscal ou documento equivalente, na exportação, quando a mercadoria não for localizada, ou tiver sido consumida ou revendida, observados o rito e as competências estabelecidos no Decreto no 70.235, de 6 de março de 1972.

Acrescento e adoto também como minhas as seguintes ponderações inseridas no voto condutor do aresto questionado:

A autuada no exercício de sua função de fiel depositária das mercadorias sujeitas ao perdimento, concorreu diretamente para a inviabilização da aplicação daquela pena, razão pela qual se legitima a figurar no polo passivo da autuação pela multa substitutiva daquela pena, uma vez que sua responsabilidade pelo extravio das mercadorias foi fixada no Termo de Vistoria Aduaneira n.º 02/2011.

[...]

Ressalte-se que restou devidamente demonstrado nos autos que a autuada, sendo fiel depositária das mercadorias apreendidas, falhou em seu dever de restituí-las na mesma forma em que as recebeu, quando assim foram exigidas. Caso a mesma (sic) tivesse cumprido seu dever de depositária a contento, a totalidade da mercadoria teria sido submetida à pena de perdimento, e não haveria o que se falar em multa aduaneira.

Ou seja, o prejuízo que lhe é imposto decorre exclusivamente de sua incapacidade em cumprir a função que deveria desempenhar, pois se confirmou o extravio da mercadoria

sob sua custódia. Note-se que, caso o depositário ainda estivesse guardando as mercadorias em nome e ordem do Ministro da Fazenda, não seriam dele cobrados os tributos que lhe foram exigidos, embora fosse mantida a pena de perdimento ao importador, conforme dispõe o §4º do art. 1º do Decreto-Lei nº 37/1966, com a redação dada pela Lei nº 10.833/2003, *in verbis*:

[...]

Entretanto, no caso, em que pese o importador ter praticado conduta punível com o perdimento da mercadoria, era o “depositário” que a “guardava”, foi ele que efetivamente impossibilitou a conclusão dos procedimentos de apreensão e destinação da mercadoria à qual já havia sido aplicado o perdimento, aplicando-se a ele a multa de “conversão” (ou substituição), prevista no § 1º do art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455/1976, pois sendo ele o responsável pela integridade da mercadoria extraviada sob sua guarda, deve responder pela penalidade devida, em atendimento ao disposto no artigo 95, I, do Decreto-lei nº 37/66, *in verbis*, que determina que responde pela infração quem quer que concorra para a mesma ou dela se beneficie, não se caracterizando enriquecimento ilícito como aduz a impugnante. Toda fundamentação legal que embasa a lavratura deste Auto de Infração foi devidamente discriminada pela fiscalização no relato fiscal [...].

Art. 95. Respondem pela infração:

I - conjunta ou isoladamente, quem quer que, de qualquer forma, concorra para sua prática ou dela se beneficie”.

(grifos acrescentados à transcrição)

Conforme bem observou o Ilustre Relator da decisão *a quo*, há vários julgados no CARF ²¹ que endossam os entendimentos aqui descritos. Menção especial é feita ao acórdão nº 3403-001.722, de relatoria do Ilustre Conselheiro Rosaldo Trevisan, que apreciou a matéria nos seguintes termos:

Da multa de “conversão” do perdimento

Outro ponto sob o qual se levanta controvérsia é a possibilidade de aplicação ao depositário da multa prevista no § 1º do art. 23 do Decreto-Lei 1.455/1976:

[...]

Assim, a cumulação do perdimento com a exigibilidade dos tributos só é possível se a mercadoria não for localizada, ou tiver sido revendida ou consumida.

Em suma, nas hipóteses em que o legislador presumiu a introdução irregular das mercadorias no comércio, no País.

A responsabilidade pelo perdimento, ou pela multa de “conversão” (ou substituição), é indelevelmente atribuída a quem efetivamente deu azo à introdução irregular no comércio nacional. No caso, em que pese o importador ter praticado conduta punível com o perdimento da mercadoria, era o depositário que a “guardava” em nome e ordem do Ministro da Fazenda. O depositário é que efetivamente impossibilitou a conclusão dos procedimentos de apreensão e destinação da

²¹ São citados como exemplos os acórdãos nºs 3402-002.610 (28/01/2015) e 3403-001.722 (21/08/2012).

mercadoria à qual já havia sido aplicado o perdimento. Daí a ele ser aplicada a multa de “conversão” (ou substituição).

Acorda-se, assim, em geral, com as conclusões da Nota Cosit nº 115, de 10 de maio de 2004, juntada aos autos (fls. 401 a 403), embora invoquemos não somente a responsabilidade tributária do art. 593 do Regulamento Aduaneiro de 2002 (“o depositário responde por avaria ou por extravio de mercadoria sob sua custódia, bem assim por danos causados em operação de carga ou descarga realizada por seus prepostos”), mas também a responsabilidade por infrações do art. 95, I, do Decreto-Lei nº 37/1966.

Afirma a Nota, em síntese, ser possível a aplicação ao depositário da multa prevista no §1º do art. 23 do Decreto-Lei 1.455/1976, nos casos de extravio de mercadorias apreendidas que estejam sob sua custódia.

No mesmo sentido decidiu unanimemente, em 28/2/2012, a Segunda Câmara desta Terceira Seção (**Acórdão 3201-000.880**):

[...]

A corroborar esse entendimento, além da jurisprudência já referida, acrescento os **acórdãos nº 3202000.439, de 14 de fevereiro de 2012** (Cons. Gilberto de Castro Moreira Junior, unânime); **nº 3301001.839, de 21 de maio de 2013** (Cons. Antônio Lisboa Cardoso, unânime), e; **nº 3401002.588, de 25 de abril de 2014** (Cons. Fernando Marques Cleto Duarte, unânime), cujas ementas transcrevo (negritos opostos na transcrição):

[...]

Conclusão

Com essas considerações, voto por dar provimento ao recurso de ofício, restabelecendo a exigência objeto do Auto de Infração de fls. 2 a 12.

(grifos acrescentados à transcrição)

Com essas considerações, subscrevo o entendimento de que as autoridades aduaneiras agiram de maneira diligente na apuração das condutas, na tipificação das infrações, na atribuição da responsabilidade tributária e na autuação fiscal.

E para que não restem dúvidas, observo que não se verifica nos autos qualquer ocorrência que possa ensejar a nulidade do auto de infração, nos termos previstos no art. 59 do Decreto nº 70.235/1972, uma vez que todos os atos foram lavrados por pessoa competente e os fatos descritos encontram respaldo na documentação apresentada e na legislação aplicável, dentro da estrita legalidade.

3. É factível a hipótese de que a substituição de equipamentos de informática por tijolos tenha ocorrido já no ponto de embarque, com o uso de algum ardil para iludir as autoridades responsáveis pelo controle do processo logístico?

Ao contrário do que insinua a reclamante, as constatações relatadas pela fiscalização e descritas no item 2, acima, mostram ser extremamente inviável considerar a

alternativa aventada na indagação aqui proposta, em contraste com a hipótese – fortemente amparada nas evidências – de substituição dos volumes nas próprias instalações da depositária, durante o prazo em que a carga esteve sob sua custódia desde a chegada ao Aeroporto de Guarulhos.

4. Que efeitos exercem sobre este processo os resultados da ação ordinária nº 0074.2015.00053400.1.0089 (0013840-72.2015.4.01.3400), que visava à anulação do processo nº 10814.723230/2011-91?

Comenta a empresa que vinha tentando obter a anulação do processo administrativo nº 10814.723230/2011-91, contra o qual impetrou a Ação Ordinária nº 0074.2015.00053400.1.0089²² perante a 5ª Vara Federal em Brasília/DF.

Aquela ação judicial, no entanto, não exerce qualquer efeito sobre as decisões a serem proferidas neste processo, até porque a relação entre os processos administrativos aqui mencionados não enseja prejudicialidade.

A esse respeito, observe-se que a Súmula CARF Nº 167 manifesta o seguinte entendimento a respeito da aplicação de decisões judiciais no Processo Administrativo Fiscal:

O art. 76, inciso II, alínea "a" da Lei nº 4.502, de 1964, deve ser interpretado em conformidade com o art. 100, inciso II do CTN, e, inexistindo lei que atribua eficácia normativa a decisões proferidas no âmbito do processo administrativo fiscal federal, a observância destas pelo sujeito passivo não exclui a aplicação de penalidades.

Súmula CARF nº 167 Aprovada pelo Pleno em sessão de 06/08/2021 – vigência em 16/08/2021 (Vinculante, conforme Portaria ME nº 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).

Além do mais, em observação meramente complementar, convém lembrar que, embora possam ser utilizadas como reforço a essa ou aquela tese, as decisões judiciais não se encontram entre as normas complementares contidas no art. 100 do CTN. Por essa razão, somente as decisões judiciais definitivas de mérito proferidas pelo Superior Tribunal de Justiça e pelo Supremo Tribunal Federal, na sistemática dos recursos repetitivos e repercussão geral, respectivamente, são de observância obrigatória pelo CARF. Eis o que dispõe o Regimento Interno do Conselho (Portaria MF nº 1.634/2023):

Art. 99. As decisões de mérito transitadas em julgado, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal, ou pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática da repercussão geral ou dos recursos repetitivos, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

5. Os ilícitos apurados na ação penal nº 0010251-82.2010.4.03.6119 desqualificam a ação fiscal que deu origem ao presente processo?

²² A ação tramita em segredo de justiça.

Ao investir na tese de que os fatos narrados na autuação não teriam sido investigados com o rigor necessário, associando a essa alegação comentários sobre a operação que resultou em ação penal, com a condenação em primeiro grau de diversas pessoas, incluindo servidores da RFB, a recorrente tenta transmitir a ideia de que todos os procedimentos conduzidos pelas autoridades fiscais estariam maculados de suspeição, devendo, portanto, ser considerados nulos.

Essa intenção, todavia, não prospera.

Em primeiro lugar, irregularidades eventualmente cometidas com a participação de servidores são apuradas sistematicamente, no âmbito interno, pela Corregedoria da própria Receita Federal, que nos últimos 20 anos tem demonstrado agir com rigor considerado até mesmo implacável por muitas pessoas, mas que, na verdade, não tem deixado dúvidas sobre sua eficácia no propósito de evitar e punir adequadamente, quando é o caso, as práticas nocivas ao serviço público.

Além disso, quando as anormalidades constatadas ensejam implicações de natureza criminal, o procedimento de correção é acompanhado de representação ao Ministério Público, sujeitando os infratores à imposição das penas atribuídas pelo Poder Judiciário. Aliás, nesse contexto e na maioria das vezes, apurações realizadas pelo órgãos policiais resultam de denúncias encaminhadas pela própria Receita Federal ou da atuação conjunta entre a Receita Federal, o Ministério Público Federal, o Poder Judiciário e as autoridades policiais.

Nada disso, entretanto, impede a Receita Federal de seguir com as ações administrativas sob sua responsabilidade, no exercício regular de seu mandato como autoridade fiscalizadora. E não poderia ser diferente, aliás, uma vez que esse é o dever inalienável da Administração Tributária e Aduaneira.

6. Está correto o entendimento de que a conduta infratora (qual seja, o abandono de mercadoria em recinto alfandegado) foi cometida pelo importador, excluindo-se, assim, a possível responsabilização da Infraero?

A recorrente confunde aqui a *responsabilidade pelo abandono e consequente perdimento* das cargas depositadas em seus armazéns com a *responsabilidade pelo pagamento dos tributos* incidentes sobre a importação dos produtos, na hipótese do extravio das mercadorias que se encontravam sob sua guarda.

Já vimos no item 2, acima – de moto exaustivo até –, que, além de ser designado pela lei como responsável pelo imposto, o depositário também responde por avaria ou extravio de mercadoria sob sua custódia. Essa previsão alcança entidades de administração pública indireta e concessionárias ou permissionárias de serviço público. Além disso, para efeitos fiscais, considera-se infração toda ação ou omissão, voluntária ou involuntária, que importe inobservância da legislação aduaneira, em sentido amplo.

Essas previsões resumidamente expostas no parágrafo anterior decorrem da aplicação dos arts. 32 e 60 do Decreto-Lei nº 37/1966; arts. 649, 662 e parágrafo único; e art. 663 do Regulamento Aduaneiro.

A caracterização dessa responsabilidade independe da intenção do agente ou do responsável, bem como da efetividade, da natureza ou da extensão dos efeitos do ato. Por fim, respondem pela infração, conjunta ou isoladamente, quem de qualquer forma concorram para a sua prática. É o que estabelecem os arts. 673 e 674 do Regulamento Aduaneiro.

Consequentemente, não existe amparo legal para a exclusão pretendida pela interessada.

7. O teor da Nota Cosit nº 115/2004 permite concluir que a penalização deve ser aplicada ao infrator e não ao depositário (cuja responsabilidade, em tese, deveria ser apurada exclusivamente sobre o extravio de volumes depositados)?

A autuada faz alusão ao voto divergente ²³ registrado no Acórdão de Impugnação, no que diz respeito à interpretação da Nota Cosit nº 115/2004, inferindo que esse ato busca facilitar a penalização do infrator e não do depositário.

Veja-se, entretanto, que o voto referido pela interessada pontua o seguinte:

Portanto, a Nota Cosit nº 115/2004, deixa claro que no caso de extravio de mercadorias em que a responsabilidade recair sobre o Fiel Depositário, por óbvio, este responde pela multa substitutiva por impossibilidade de aplicação da pena de perdimento de que trata o § 1º do art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455/1976.

Atente-se que, no presente caso, foi lavrado Termo de Vistoria Aduaneira [...] no qual foi atribuída a responsabilidade pelo extravio ao depositário (impugnante), sendo ele, portanto, responsável pela multa de substitutiva de perdimento.

Cumprido, ainda, ressaltar que os itens 5.4 e 5.5 da Nota em comento tratam da questão “b” (“Na hipótese acima, pode ser aplicada retroativamente a nova legislação que trata de mercadorias sujeitas a pena de perdimento e que foram extraviadas, estabelecida pelas Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003”) e, portanto, não se aplicam ao presente caso.

Não obstante, pode-se perceber da leitura do item 5.4, reproduzido a seguir, que mesmo na vigência da legislação anterior, já vigorava o entendimento de que o depositário deve ser responsabilizado pela não concretização da apreensão das mercadorias extraviadas.

5.4. Anteriormente à edição da citada legislação, como deveria agir a Fazenda Nacional para reaver o valor referente às mercadorias para as quais foi aplicada a pena de perdimento e que seriam destinadas, e foram extraviadas? Baseando-se no que dispõem os arts. 629, 638 e 652 do Código Civil - Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 -, pode-se concluir facilmente que o depositário deve ressarcir os prejuízos decorrentes da não-concretização da apreensão dessas mercadorias, ou seja, quanto ao valor dos bens que deixaram de ser apreendidos.

(grifos acrescentados à transcrição)

²³ Trata-se da Declaração de Voto firmada pelo Ilustre Auditor-Fiscal Armando Feres Sadalla.

Sobre essa suposição, portanto, não há como atribuir razão à interessada.

8. As ressalvas informadas no Sistema Mantra, associadas à ausência de ressalva por parte da RFB, são suficientes para excluir a responsabilidade da depositária?

Vimos no presente caso que, a rigor, a empresa informou no sistema apenas a ressalva concernente à “avaria C” (volume amassado). Além do mais, segundo a descrição contida no item 2, acima, verificou-se no ato da inspeção física um acréscimo de 302,110 kg (60%) no peso da carga originalmente armazenada, revelando mais um indício de que houve a substituição dos volumes após o seu recebimento.

Conforme bem observou a autoridade aduaneira responsável pela autuação, para que se possa considerar afastada a presunção de que trata o parágrafo único do art. 662 do Regulamento Aduaneiro,²⁴ as ressalvas ou protestos eventualmente registrados devem guardar relação de pertinência com a infração apurada posteriormente:

No presente caso, a existência de registro de avaria “C” – “amassado” – por ocasião do recebimento das mercadorias para armazenamento – não apresenta relação direta com os fatos ocorridos posteriormente a tal registro, [...] não podendo ser considerada como eficaz para afastar a responsabilidade do depositário pelo extravio total das mercadorias armazenadas, mediante a substituição dos volumes por outros produzidos em território nacional.

Insubsistente também é a alegação de que a Infraero *movimenta somente as cargas e não o seu conteúdo*, ou seja, as mercadorias. Se a depositária detém a incumbência legal de zelar pelas cargas por ela armazenadas, por óbvio deve resguardar o seu conteúdo, enquanto estiverem sob sua custódia. De outro modo, caso não fosse responsável por garantir a inviolabilidade dos volumes mantidos em seus armazéns, suas atribuições não seriam dotadas de qualquer sentido prático, seja em termos legais, operacionais ou econômicos. Tampouco haveria qualquer eficácia na legislação que prevê a atribuição de responsabilidades e define as sanções pela avaria ou extravio de mercadorias armazenadas em recintos alfandegados.

Em termos objetivos, portanto, a ressalva informada pela reclamante no caso em apreço não pode ser apontada como excludente de sua responsabilidade sobre o extravio constatado.

9. A depositária deixa de ser responsável pela carga sob sua guarda, a partir do momento em que se caracteriza o abandono?

O raciocínio defendido pela empresa nesse ponto não encontra amparo na legislação de regência.

²⁴ Art. 662. O depositário responde por avaria ou por extravio de mercadoria sob sua custódia [...] Parágrafo único. Presume-se a responsabilidade do depositário no caso de volumes recebidos sem ressalva ou sem protesto.

Volto a mencionar neste ponto que a constatação formal do extravio ocorreu já em 2007, em um prazo de poucas semanas após configurada a situação de abandono da carga. Equivoca-se a autuada, portanto, ao afirmar que o transcurso do prazo observado nas vistorias aduaneiras sem providências por parte da Alfândega teria permitido a perpetuação do ilícito.

Quanto à pretensão de eximir-se da responsabilidade pela carga em seus armazéns após a constatação de abandono sujeito à aplicação da pena de perdimento, considero bastante acertadas as considerações registradas pela autoridade fiscal no auto de infração, das quais transcrevo alguns excertos:

A responsabilidade do depositário sobre as mercadorias importadas recebidas para armazenamento decorre também do disposto pelo art. 2º, inciso VIII, da IN SRF nº 37/1996, que exige como condição para o alfandegamento de áreas e recintos que o depositário assuma a condição de fiel depositário das mercadorias procedentes do exterior ou a ele destinadas, carregadas, descarregadas, movimentadas, armazenadas o de passagem pela instalação [...].

[...]

Ainda quanto à responsabilidade do depositário pela fiel guarda das mercadorias, mesmo após tornarem-se passíveis de aplicação da pena de perdimento por abandono, cite-se trecho de Acórdão proferido pelo E. TRF da 4ª Região, seguido reiteradamente pela jurisprudência daquele Tribunal:

“O depositário continua responsável pela guarda dos contêineres e das mercadorias neles contidas quando, mesmo sendo possível a decretação da pena de perdimento pela Receita Federal, não tenha ela tomado essa atitude.” (TRF4, AG 2007.04.00.004700-0, Segunda Turma, Relator Otávio Roberto Pamplona, DE 30/05/2007).

Tal entendimento jurisprudencial em nada se distancia do previsto pela legislação aduaneira, na medida em que, como se extrai do art. 647 do Regulamento Aduaneiro [...], o transcurso do prazo de abandono e o fato de tornar-se a mercadoria passível da aplicação da pena de perdimento em nenhum momento autoriza concluir que as mesmas (sic) deixam de estar sob a custódia do depositário, tendo como consequência única e exclusiva o pagamento da tarifa de armazenagem ao depositário, com recursos do Fundaf [...] até a data em que a [...] Receita Federal RETIRAR A MERCADORIA, o que confirma que, até a efetiva retirada das mercadorias abandonadas dos recintos alfandegados [...], permanece a responsabilidade dos depositários por sua guarda, em conformidade com o disposto pelos arts. 13, inciso IV, 662 e seu parágrafo único, e 663, todos [do Regulamento Aduaneiro].

Vejamos o que diz o art. 647 do Regulamento Aduaneiro:

Art. 647. Decorridos os prazos previstos nos arts. 642 e 644, sem que tenha sido iniciado o despacho de importação, o depositário fará, em cinco dias, comunicação à unidade da Secretaria da Receita Federal do Brasil com jurisdição sobre o recinto alfandegado, relacionando as mercadorias e mencionando todos os elementos necessários à identificação dos volumes e do veículo transportador (Decreto-Lei nº 1.455, de 1976, art. 31, caput).

§ 1º Feita a comunicação dentro do prazo previsto, a Secretaria da Receita Federal do Brasil, com os recursos provenientes do Fundo Especial de Desenvolvimento e Aperfeiçoamento das Atividades de Fiscalização, efetuará o pagamento, ao depositário,

da tarifa de armazenagem devida até a data em que retirar a mercadoria (Decreto-Lei nº 1.455, de 1976, art. 31, § 1º).

§ 2º Caso a comunicação não seja efetuada no prazo estipulado, somente será paga pela Secretaria da Receita Federal do Brasil a armazenagem devida até o término do referido prazo, ainda que a mercadoria venha a ser posteriormente alienada (Decreto-Lei nº 1.455, de 1976, art. 31, § 2º).

Amparado nesses comentários, entendo que não haja sombra de dúvida quanto à convicção de que o depositário permanece como responsável pela guarda das mercadorias consideradas abandonadas, até que sejam retiradas do recinto alfandegado.

10. São suficientes os elementos que fundamentaram a definição dos valores tomados como base de cálculo para apuração dos tributos, nos termos do art. 67, § 1º, da Lei nº 10.833/2003?

Embora a recorrente questione os valores estipulados pela Autoridade Fiscal como base de cálculo para apuração da multa substitutiva do imposto, percebe-se que as informações e critérios utilizados para esse fim estão suficientemente descritos no auto de infração e no voto condutor do acórdão combatido, garantido à autuada o pleno exercício do direito de defesa.

O arbitramento da base de cálculo deu-se em conformidade com o previsto no art. 67, da Lei nº 10.833/2003, que prevê o seguinte:

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.

§ 2º Na falta de informação sobre o peso da mercadoria, adotar-se-á o peso líquido admitido na unidade de carga utilizada no seu transporte.

Apesar de queixar-se do arbitramento, a recorrente pouco ou nada pode acrescentar à sua defesa, limitando-se a descrever o procedimento adotado pela fiscalização e a formular a suposição de que deveriam ser apresentados elementos que possibilitassem a verificação de que os valores atribuídos a cada aeroporto correspondem, de fato, à média das mercadorias importadas nos últimos seis meses.

Aduz que o arbitramento do valor – que considera extremamente elevado –, fundamentado no art. 67, § 1º, da Lei nº 10.833/2003, enseja afronta aos princípios da legalidade e da razoabilidade.

Inexiste, todavia, previsão legal que atenda aos anseios da empresa autuada.

Primeiramente, quanto à suposta inobservância dos princípios mencionados, é entendimento pacífico neste Conselho que não se pode deixar de atender a uma expressa determinação legal para acolher argumentos sobre violação de princípios, sejam eles constitucionais ou de Direito Tributário. Quanto a essa questão, assim dispõe a Súmula nº 2 do CARF:

Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Além disso, o fato de a reclamante não conformar-se com os parâmetros estabelecidos na Lei, não justifica sua pretensão de que o critério legal seja afastado.

Descrição minuciosa acerca dos procedimentos e informações levados em conta na apuração da base de cálculo foi inserida pela autoridade fiscalizadora no auto de infração, do qual transcrevo apenas os seguintes excertos:

[...] não foi possível a identificação das mercadorias extraviadas nem de seu valor aduaneiro, não obstante as diligências empreendidas pela autoridade fiscal nesse sentido [...].

Ante tal constatação, incide o comando inscrito no art. 67, § 1º, da Lei nº 10.833/2003, que determina o arbitramento da base de cálculo, em valor equivalente à [...]

Conforme demonstra a planilha anexada [...], o valor da média obtida em pesquisa às bases de dados da [Receita Federal], relativa às importações realizadas por meio de transporte aéreo internacional, no semestre anterior à data considerada como de ocorrência do fato gerador [...], foi de R\$ [...] por quilograma e o desvio padrão obtido foi de US\$ [...], resultando na seguinte base de cálculo por quilograma: [...]

Tal cálculo foi obtido a partir de:

- extração de dados do Siscomex Importação por meio do aplicativo DW Aduaneiro, utilizando-se como parâmetro de pesquisa as Declarações de Importação a título definitivo registradas no semestre anterior àquele em que se considera ocorrido o fato gerador [...], que indicaram como meio de transporte a via aérea. A pesquisa apresenta, portanto, todos os recintos alfandegados do País que tiveram, naquele período, o registro de DIs relativas a cargas chegadas ao Brasil por aquela via de transporte, que é a mesma via utilizada para as mercadorias objeto desta autuação.
- a partir dos dados obtidos, efetuou-se o cálculo da média dos valores por quilograma das mercadorias importadas, considerando-se o valor CIF [...], que reflete o texto legal (“...incluídas as despesas de frete e seguro internacionais”), em dólares dos EUA (US\$) e o peso líquido das mesmas mercadorias, registrados nas declarações de importação, e o cálculo do desvio padrão estatístico;

O cálculo do valor aduaneiro aplicável considerou os exatos termos do art. 67, § 1º, da Lei nº 10.833/2003, ou seja, a média dos valores por quilogramas de todas as mercadorias importadas a título definitivo pela mesma via de transporte internacional no semestre anterior, ou seja, a média nacional, considerando todos os recintos aduaneiros do País que, naquele período, tiveram o registro de declarações de importação a título definitivo para cargas cujo transporte internacional se deu pela via aérea.

Por sua vez, constata-se que a taxa de câmbio do dólar [...] no dia de ocorrência do fato gerador era de [...].

Aplicando-se tais valores às mercadorias objeto desta autuação, chega-se à seguinte base de cálculo:

[...]

Vê-se, portanto, que são suficientes os elementos nos quais se ampara a definição dos valores tomados como base de cálculo para a apuração dos tributos, nos termos do art. 67, § 1º, da Lei nº 10.833/2003.

Conclusão

Diante das considerações aqui apresentadas, voto por negar provimento ao recurso voluntário, mantendo integralmente a autuação.

Esse é o voto.

(documento assinado digitalmente)

Aniello Miranda Aufiero Júnior