



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

Processo n° 10830.720033/2008-16
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3402-002.557 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 12 de novembro de 2014
Matéria IMPORTAÇÃO - EXTRAVIO DA MERCADORIA - RESPONSABILIDADE DO TRANSPORTADOR
Recorrente RCM - SERVIÇOS AUXILIARES DE TRANPORTE AÉREO LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO - II

Data do fato gerador: 12/02/2008

CONFERÊNCIA FINAL DE MANIFESTO DE CARGA - EXTRAVIO DE MERCADORIA NO TRANSPORTE ANTES DO DESEMBARQUE - RESPONSABILIDADE DO TRANSPORTADOR E DO AGENTE MARÍTIMO SEU REPRESENTANTE NO PAÍS - OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR DO II, IPI, PIS E COFINS - DECRETO-LEI N° 37/66 (arts. 1º, §§ 2º, 23, § único, 32, incs. I e II e § único, inc. II, 41, inc. III, 60, inc. II e § único)

Comprovado o nexo de causalidade entre o transportador e o extravio parcial da mercadoria importada antes do seu desembarque, sem que se pudesse opor as eximentes ou excludentes de responsabilidade (caso fortuito ou força maior), restam caracterizadas, nos termos da legislação de regência, a responsabilidade tributária do transportador pelos tributos que deixaram de ser recolhidos sobre as mercadorias extraviadas em razão do acidente, e a consequente responsabilidade solidária do agente marítimo na qualidade de representante, no País, do transportador estrangeiro.

MULTA - EXTRAVIO OU FALTA DE MERCADORIA APURADOS EM CONFERÊNCIA FINAL DE MANIFESTO DE CARGA - PRINCÍPIOS DA TIPICIDADE CERRADA E DA PERSONALIDADE DA SANÇÃO - IMPOSSIBILIDADE DE APLICAÇÃO A PESSOAS ALHEIAS À INFRAÇÃO.

Em face dos princípios da tipicidade cerrada (CTN - arts. 97, inc. V, 113, § 1º e 114) e da personalidade da sanção (art. 5º, XLV da CF/88), a multa punitiva pela infração de extravio ou falta de mercadoria apurada em Vistoria Aduaneira (art. 106, inc. II, alínea “d” do Decreto-lei nº 37/66), somente é aplicável àqueles que praticaram a conduta típica e sejam diretamente responsáveis pela infração (extravio ou falta de mercadoria), não podendo ser

estendida a terceiros não relacionados com a infração, aplicando-se o adágio “nemo punitur pro alieno delicto”.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária da Terceira Seção de Julgamento, por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso para afastar a multa. Vencido o Conselheiro Gilson Macedo Rosemburg Filho. Votaram pelas conclusões os Conselheiros Fenelon Moscoso de Almeida e Maria Aparecida Martins de Paula que apresentarão declaração de voto. [Tabela de Resultados]

GILSON MACEDO ROSENBURG FILHO

Presidente

FERNANDO LUIZ DA GAMA LOBO D'EÇA

Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Gilson Macedo Rosemburg Filho (Presidente Substituto), Fernando Luiz da Gama Lobo d'Eça (Relator), Maria Aparecida Martins de Paula, Fenelon Moscoso de Almeida (Suplente), João Carlos Cassuli Júnior e Maurício Rabelo de Albuquerque Silva.

Relatório

Trata-se de Recurso de Voluntário (constante de arquivo em PDF sem numeração de páginas do processo físico) contra o v. Acórdão/DRJ/SPI nº 16-037838 de 19/04/12 (fls. 124/129) exarado pela 24ª Turma da DRJ de São Paulo - SP que, por unanimidade de votos, houve por bem “julgar improcedente a impugnação, mantendo o crédito tributário exigido” e consubstanciado nos Autos de Infração (fls. 01/13 - MPF nº 0817700/00005/08) notificados em 13/02/08, no valor total de R\$ 314.590,60 (II R\$ 95.199,45, **Multa R\$ 47.599,73**; IPI R\$ 142.799,18; PIS IMPORTAÇÃO R\$ 5.171,59; COFINS IMPORTAÇÃO R\$ 23.820,65), e imputados à ora Recorrente em procedimento de Vistoria Aduaneira, em razão dos fatos descritos (fls. 14/17) nos seguintes termos:

“DESCRIÇÃO DOS FATOS

Em ato de conferência final de manifesto, efetuada nos termos do Decreto nº 4543/2002, em seus arts. 51 e 589 (Decreto-Lei nº 37/66, art. 39, § 1º), constatou esta fiscalização o não armazenamento da seguinte carga no armazém de importação desta alfândega:

1) 08 (oito) volumes, peso 2616,000 kg, sob o Termo de Entrada nº 04002948-4, de 26/07/2004, com o documento de carga aérea MAWB 307 1235 1010 HAWB 605580, no Voo N47888;

O documento de carga supracitado foi devidamente declarado pelo contribuinte no Sistema Integrado de Gerência do Manifesto, do Trânsito e do Armazenamento - MANTRA, instituído pela IN SRF nº 102/94

Considerando o disposto no art. 4º, caput e incisos, art. 6º, caput e incisos e art. 8º da IN SRF nº 102/94, onde se dispõe que: "As informações sobre carga consolidada procedente do exterior ou de trânsito aduaneiro serão prestadas pelo desconsolidador de carga até duas horas após o registro de chegada do veículo transportador" (grifo nosso), depreendendo-se daí que o transportador poderia ter solicitado a exclusão do documento de carga supracitado, dentro do prazo previsto, caso esse documento tivesse sido informado erroneamente, e não o fazendo, a carga foi, para todos os efeitos legais, considerada manifestada junto a esta unidade da SRF.

IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO

Consoante o art. 72, § 10 do Decreto 4.543/2002 (Decreto-lei nº 37/66, art. 1º, § 2º, com a redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.472/88, art. 1º), é considerada como entrada no território aduaneiro a mercadoria constante de manifesto, cuja falta for apurada pela autoridade aduaneira, devendo-se considerar, por presunção legal, ocorrido o fato gerador do imposto de importação.

Assim, constatada a falta do(s) volume(s) manifestado(s), pelo confronto do manifesto de carga com os registros de descarga, passa a ser exigido, nos termos do art. 60, parágrafo único do Decreto-Lei nº 37/66, art. 105, inciso II (Decreto-Lei no 37/66, art. 32, inciso I, com a redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.472/1988, art. 1o) c/c os artigos 72 e 73, inciso II, alínea "c", todos do Decreto 4.543/2002, o imposto de importação referente A(s) mercadoria(s) faltante(s), acompanhado da multa prevista no artigo 628, inciso III, alínea "d", com inteligência dos artigos 602 (Decreto-Lei nº 37/66, art. 94) a 604, inciso IV, todos do mesmo Decreto.

IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS

Consoante o art. 2º, § 3º da Lei 4502/64, com redação dada pelo art. 80 da Lei 10.833/03, considerar-se-á ocorrido o respectivo desembaraço aduaneiro da mercadoria que constar como tendo sido importada e cujo extravio venha a ser apurado pela autoridade fiscal.

Assim, constatada a falta do(s) volume(s) manifestado(s), pelo confronto do manifesto de carga com os registros de descarga, passa a ser exigido, nos termos do art. 60, parágrafo único do Decreto-Lei nº 37/66, o imposto sobre produtos industrializados que incidiria sobre a(s) mercadoria(s) faltante(s) quando de seu desembaraço aduaneiro.

Consoante o art. 3º, § 1º da Lei 10.865/04, para efeito de incidência das contribuições sociais PIS/PASEP e COFINS, consideram-se entrados no território nacional os bens que constem como tendo sido importados e cujo extravio venha a ser apurado pela administração aduaneira. Dispõe ainda o art. 4º, inciso II da mesma Lei, que, para efeito de cálculo das contribuições, considera-se ocorrido o fato gerador no dia do lançamento do correspondente crédito tributário, quando se tratar de bens constantes de manifesto ou de outras declarações de efeito equivalente, cujo extravio for apurado pela autoridade aduaneira.

Assim, constatada a falta do(s) volume(s) manifestado(s), pelo confronto do manifesto de carga com os registros de descarga, passam a ser exigidas, nos termos do art. 60, parágrafo único do Decreto-Lei nº 37/66 c/c o art. 6º, inciso II da Lei 10.865/04, as contribuições sociais PIS/PASEP e COFINS, que incidiriam sobre a(s) mercadoria(s) faltante(s) na data do registro da declaração de importação.

Posto isso, lavramos o presente auto de infração contra a empresa RCM — SERVIÇOS AUXILIARES DE TRANSPORTE AÉREO LTDA, CNPJ nº 02.807.052/0001-08 (representante no Brasil do transportador estrangeiro Centurion Air Cargo), responsável tributária pelo extravio constatado conforme arts. 591 e 592, inciso VI do Regulamento Aduaneiro-Decreto 4.543/02, art. 21, inciso II do RIPI-Decreto 4.544/02, art. 6º, inciso II da Lei 10.865/04.

Informações Complementares

MAWB 307 1235 1010 HAWB 605580

Para esta carga foram manifestados 08 (oito) volumes, pesando 2616,000 kg, sob o Termo de Entrada nº 04002948-4 de 26/07/2004, com Tratamento de Carga TC = 4 (carga trânsito imediato)

Em 10/08/2004 foi formalizado o PAF 10831.008199/2004-27, interessado RODOVISA TRANSPORTES LTDA, solicitando cancelamento da DIA 04/0209321-6 para que a carga fosse liberada em Viracopos. A DIA 04/0209321-6 foi cancelada, entretanto não ocorreu o armazenamento/desembarço da carga.

VALORAÇÃO / IDENTIFICACAO (ALÍQUOTA):

MAWB 307 1235 1010 HAWB 605580

Para valoração da mercadoria extraviada MAWB 307 1235 1010 HAWB 605580 foram utilizadas informações da fatura comercial n.º BRT/PH1/DF-048B (INCOTERM CPT), apresentada pelo Representante no Brasil do Transportador Aéreo - INTIMACAO 253/2007 e também presente no PAF 10831.008199/2004-27.

Tendo em vista a impossibilidade de identificação da mercadoria importada, aplicou-se, 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% (Cinqüenta por cento) para o cálculo do Imposto sobre Produtos Industrializados, nos termos do artigo 67, caput da lei 10833/2003

Juntam-se ao presente instrumento, como elementos de prova:

1) Cópia das INTIMAÇÕES EQMAF N° 253/2007, N° 356/2007 e N° 360/2007 (prorrogada e não respondida), lavrada(s) contra o transportador aéreo, INFRAERO e importador, respectivamente, em que se solicitam esclarecimentos sobre os volumes extraviados.

2) Cópia das respostas às referidas intimações, na qual não são apresentadas provas excludentes de responsabilidade pelo extravio apurado.

3) Extrato obtido do sistema MANTRA relativo ao documento de carga

4) Conhecimento aéreo MAWB 307 1235 1010 HAWB 605580

5) Consulta da carga MAWB 307 1235 1010 HAWB 605580 e Extrato da Declaração DTA 04/0209321-6 no Sistema Trânsito Aduaneiro

6) Cópia do PAF 10831008199/2004-27

7) Cotação do Dólar obtido no Sistema SISCOMEX

8) Planilha de Cálculo de PIS-PASEP/COFINS”

Por seu turno a r. decisão recorrida fls. fls. 124/129 da 24ª Turma da DRJ de São Paulo - SP, houve por bem “julgar improcedente a impugnação, mantendo o crédito tributário exigido” e consubstanciado nos Autos de Infração (fls. 01/13 - MPF nº 0817700/00005/08), aos fundamentos sintetizados em sua ementa nos seguintes termos:

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO-II

Data do fato gerador: 12/02/2008

CONFERÊNCIA FINAL DE MANIFESTO. CARGA MANIFESTADA. EXTRAVIO.

Comprova o extravio de mercadoria manifestada os registros do MANTRA (Sistema Integrado de Gerência do Manifesto, do Trânsito e do Armazenamento) que indicam sua falta na descarga e não armazenamento.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. TRANSPORTADOR.

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

Documento assinado digitalmente conforme **Impugnação Improcedente Crédito Tributário Mantido”**

Autenticado digitalmente em 05/01/2015 por MARIA APARECIDA MARTINS DE PAULA, Assinado digitalmente em 06/02/2015 por GILSON MACEDO ROSENBERG FILHO, Assinado digitalmente em 05/01/2015 por FERNANDO LUIZ DA GAMA LOBO D ECA, Assinado digitalmente em 05/01/2015 por MARIA APARECIDA MARTINS DE PAULA, Assinado digitalmente em 30/01/2015 por FENELON MOSCOSO DE ALMEIDA
Impresso em 23/02/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Nas razões de Recurso de Voluntário (constante de arquivo em PDF sem numeração de páginas do processo físico) oportunamente apresentadas a ora Recorrente sustenta e insubsistência do lançamento e da r. decisão de 1ª instância na parte em que o manteve tendo em vista: a) preliminarmente a nulidade do lançamento por ilegitimidade passiva da Recorrente tendo em vista que “não realizou o transporte aéreo da carga, incontroversamente efetuado pela companhia aérea CENTURION AIR CARGO; não agenciou o transporte; não recebeu ou lhe foi confiada a mercadoria supostamente embarcada no exterior; e, ainda, não contratou e nada recebeu pelo frete aéreo”, limitando-se a “prestar-lhe apoio na chegada e saída de seus vôos no Aeroporto Internacional de Viracopos-SP, conseqüentemente representando-a perante as autoridades públicas de imigração, de alfândega, de vigilância sanitária e de agricultura”; b) ainda preliminarmente a nulidade do lançamento “por erro formal decorrente de apuração indevida do valor da penalidade”, em “desrespeito aos comandos dos artigos 51, 589 e 592 do Regulamento Aduaneiro - Decreto 4.543/2002”; c) no mérito “reitera” todos os termos e fundamentos de sua impugnação, no sentido de que “não há como prevalecer a presunção *juris tantum* de ocorrência do fato gerador fustigado, posto que a carga tidacomo ‘extraviada’ não entrou em território nacional”.

É o relatório.

Voto

Conselheiro FERNANDO LUIZ DA GAMA LOBO D'EÇA, Relator

O Recurso Voluntário preenche os requisitos de admissibilidade, razão pela qual dele conheço, mas no mérito não merece provimento.

O Código Tributário Nacional claramente *distingue* entre a figura do *contribuinte*, atributo de quem *realiza o fato típico* ou cerne do fato gerador (art. 121, § único, inc. I do CTN), da figura do *responsável tributário*, qualificado como aquela *terceira pessoa* que, embora sempre *vinculada ao fato gerador*, sem revestir a condição de contribuinte, a lei *atribui de modo expresso* a responsabilidade pelo crédito tributário, atribuindo-lhe em *caráter exclusivo ou supletivo*, o cumprimento total ou parcial, da referida obrigação (art. 121, § único, inc. I e art. 128 do CTN).

Em suma, distingue-se claramente a responsabilidade patrimonial por dívida própria, atribuída a quem realiza o fato típico ou cerne do fato gerador, denominado contribuinte, da responsabilidade patrimonial por dívida alheia, atribuída a terceiras pessoas que, embora sempre vinculadas ao fato gerador, sem revestir a condição de contribuinte, a lei obriga a responder também pela mesma prestação jurídico-tributária, em caráter exclusivo, supletivo ou substitutivo.

Assim a Lei Complementar expressamente *autoriza* à lei ordinária do ente tributante competente, a “*atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação*” (art. 128 do CTN). Na primeira hipótese (exclusão da responsabilidade do contribuinte) *substitui-se* a responsabilidade do contribuinte, devedor original do tributo (substituído), pela do responsável *vinculado* ao fato gerador da obrigação tributária original, que passa a ser o *substituto tributário*; na segunda hipótese (responsabilidade em caráter supletivo), por estarem *vinculados e terem interesse comum* na

situação que constitui o fato gerador da obrigação principal, as pessoas do *contribuinte e responsável*, são *solidariamente obrigadas*, sendo que a referida *solidariedade* das pessoas, sempre *expressamente designadas por lei*, “*não comporta benefício de ordem*” (art. 124 do CTN).

Nessa ordem de idéias verifica-se que a atribuição de *responsabilidade tributária ao transportador e agentes de carga* pelo extravio ou avaria de carga na importação está expressamente prevista no Decreto-lei nº 37/66 que, nos **arts. 1º**, §§ 2º, **23**, § único, **32**, incs. I e II e § único, inc. II, **41**, inc. III, **60**, inc. II e § único, estabelecem que:

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

(...)

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

§ 3º - Para fins de aplicação do disposto no § 2º deste artigo, o regulamento poderá estabelecer **percentuais de tolerância** para a **falta apurada na importação** de granéis que, por sua natureza ou condições de manuseio na descarga, estejam sujeitos à quebra ou decréscimo de quantidade ou peso. (Incluído pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 01/09/1988)

(...)”

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

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

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

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

II - o depositário, assim considerada qualquer pessoa incubida da custódia de mercadoria sob controle aduaneiro. (Incluído pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 01/09/1988)

Parágrafo único. É responsável solidário: (Redação dada pela MP nº 2158-35, de 2001)

(...)

II - o representante, no País, do transportador estrangeiro;
.(Redação dada pela MP n° 2158-35, de 2001)

(...)"

“Art.41 - Para efeitos fiscais, os transportadores respondem pelo conteúdo dos volumes, quando:

(...)

III - o volume for descarregado com peso ou dimensão inferior ao manifesto ou documento de efeito equivalente, ou ainda do conhecimento de carga.”

“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.

Parágrafo único. O dano ou avaria e o extravio serão apurados em processo, na forma e condições que prescrever o regulamento, cabendo ao responsável, assim reconhecido pela autoridade aduaneira, indenizar a Fazenda Nacional do valor dos tributos que, em consequência, deixarem de ser recolhidos.” (Revogado pela MP n° 320, 2006)”

Fixadas essas premissas, desde logo verifica-se que a r. decisão recorrida se mostra incensurável e deu correta aplicação da lei aos fatos quando afirma:

“Analisemos, inicialmente, o contexto normativo que disciplina o procedimento de conferência final de manifesto, tal como previsto pelo art. 589 do Regulamento Aduaneiro, aprovado pelo Decreto n° 4.543/2002, vigente à época dos fatos:

“Art. 589. A conferência final do manifesto de carga destina-se a constatar extravio ou acréscimo de volume ou de mercadoria entrada no território aduaneiro, mediante confronto do manifesto com os registros de descarga (Decreto-lei no 37, de 1966, art. 39, § 1o).”

Consoante os termos do artigo 39 do mesmo diploma legal, temos que toda mercadoria procedente do exterior, transportada por qualquer via, deve ser registrada em manifesto ou em outra declaração de efeito equivalente.

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

De acordo com o art. 4° dessa norma, a carga procedente do exterior será informada no Mantra pelo transportador ou desconsolidador da carga, previamente à chegada do veículo transportador, sendo tais informações apresentadas à unidade local da SRF que jurisdiciona o seu local de desembarque. O §

3º do art. 4º prevê que referidas informações poderão ser complementadas, nos prazos que especifica, a saber: I – até o registro de chegada do veículo transportador, nos casos em que tenham sido prestadas mediante transferência direta de arquivos de dados; e II– até duas horas após o registro de chegada do veículo, nos casos em que tenham sido prestadas através de terminal de computador.

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

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

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

Sobre o Manifesto Informatizado de Carga, esclarece o art. 11 da IN/SRF 102/94, que se trata do conjunto de registros de documentos de carga (conhecimentos de carga) relacionados a um determinado veículo chegado no território aduaneiro. Compõe referido manifesto, o conjunto das informações sobre carga manifestada a que se refere o art. 6º. Em outras palavras, temos que o manifesto é um rol ou relação dos conhecimentos de carga emitidos pelo transportador. Já o conhecimento de carga prova o recebimento da mercadoria pelo transportador, e a obrigação deste de entregá-la no local de destino, reputando-se não escrita qualquer cláusula restritiva ou modificativa dessa prova ou obrigação (Decreto nº 19.473/1930).

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

No caso concreto, ao confrontar as informações constantes do manifesto informatizado da carga com aquelas relativas à sua descarga, constatou a fiscalização que as cargas relacionadas no Auto de Infração faltaram na descarga e, portanto, não foram objeto de armazenamento.

Ora, se a mercadoria manifestada faltou na descarga, como o transportador tem contra si a prova de seu recebimento e a obrigação legal de sua entrega no lugar de destino, dele é a responsabilidade tributária pelo extravio verificado.

Se alguma excepcionalidade há contrária à irrepreensível lógica do raciocínio acima v.g., caso fortuito ou de força maior, essa deve ser provada pelo transportador, conforme se depreende da

leitura sistemática dos artigos 591, 592, inciso VI, parágrafo único, e 595, caput, do Decreto 4.543/2002, os quais transcrevemos:

“Art. 591. A responsabilidade pelo extravio ou pela avaria de mercadoria será de quem lhe deu causa, cabendo ao responsável, assim reconhecido pela autoridade aduaneira, indenizar a Fazenda Nacional do valor do imposto de importação que, em consequência, deixar de ser recolhido, ressalvado o disposto no art. 586 (Decreto-lei no 37, de 1966, art. 60, parágrafo único).

Art. 592. Para efeitos fiscais, é responsável o transportador quando houver (Decreto-lei no 37, de 1966, art. 41):

(...)

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

Parágrafo único. Constatado, na conferência final do manifesto de carga, extravio ou acréscimo de volume ou de mercadoria, inclusive a granel, serão exigidos do transportador:

I- no extravio, o imposto de importação e a multa referida na alínea "d" do inciso III do art. 628;

Art. 595. A autoridade aduaneira, ao reconhecer a responsabilidade nos termos do art. 591, verificará se os elementos apresentados pelo indicado como responsável demonstram a ocorrência de caso fortuito ou força maior que possa excluir a sua responsabilidade.”

Quanto às alegações apresentadas pela impugnante, no sentido de que a carga não foi extraviada, conforme comprovam: (i) declaração prestada pelo transportador, (ii) rasuras no manifesto de carga, acompanhadas de pretensas inclusão e exclusão equivocadas de “houses”; (iii) dificuldade em mais de duas toneladas e meia de carga se extraviarem na pista de pouso, não se sustentam.

Primeiro, porque a declaração do transportador estrangeiro contrasta com aquela inicialmente prestada por seu representante no país, que reconheceu o extravio das mercadorias. Segundo, porque a mera declaração, aliada a rasuras no manifesto e conjecturas acerca do grau de dificuldade envolvido na extravio de carga superior a duas toneladas, evidentemente não se prestam como prova para elidir a responsabilidade tributária pelo ocorrido, conforme disciplina da matéria delineada linhas atrás.

O fato é que o próprio transportador informou no sistema MANTRA a carga objeto do HAWB 605580 e, decorrido o prazo legal sem que procedesse às devidas correções, a carga considerou-se manifestada para todos os efeitos legais. Significa dizer que, constatada sua falta na descarga e não armazenamento, o extravio e a consequente responsabilidade do transportador encontram-se inexoravelmente caracterizados, a

menos que sejam apresentadas provas hábeis a excluir sua responsabilidade, o que não ocorreu no presente caso.

Anote-se, ainda, que a prova documental deve ser apresentada por ocasião da impugnação, precluindo o direito de o fazê-lo em outro momento processual, consoante mandamento inscrito no parágrafo 4º do artigo 57 do Decreto nº 7.574/2011, verbis:

“Art. 57. A impugnação mencionará (Decreto no 70.235, de 1972, art. 16, com a redação dada pela Lei no 8.748, de 1993, art. 1o, e pela Lei no 11.196, de 2005, art. 113):

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que:

I-fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;

II - refira-se a fato ou a direito superveniente; ou

III - destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.” (negritamos)

Em conclusão, considerando que a contribuinte não apresentou provas hábeis a refutar o extravio verificado pela fiscalização, deve-se reconhecer legitimidade ao lançamento realizado.”

Uma vez demonstrado, o *nexo de causalidade* entre o *transportador marítimo* e o fato que ocasionou o *extravio parcial* da mercadoria importada *antes* do seu *desembarque*, sem que se pudesse opor as *eximentes ou excludentes de responsabilidade* (*caso fortuito ou força maior*), resta *caracterizada*, nos termos da legislação de regência retro transcrita, não só sua *responsabilidade pelos tributos que deixaram de ser recolhidos sobre as mercadorias extraviadas* em razão do *acidente*, mas a *responsabilidade solidária* pelo recolhimento destes últimos, do *agente marítimo* representante, no País, do *transportador estrangeiro*, tal como proclamado pela *torrencial Jurisprudência Administrativa*, e se pode ver das seguintes e elucidativas ementas:

“VISTORIA ADUANEIRA. EXTRAVIO DE MERCADORIA OCORRIDO DURANTE O TRANSPORTE. RESPONSABILIDADE DO TRANSPORTADOR E DO SEU REPRESENTANTE NO PAÍS. OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR DO IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO - II. IMPOSIÇÃO DE PENALIDADE PROPORCIONAL AO II.

Os transportadores respondem pelo conteúdo dos volumes, quando houver falta de mercadoria em volume descarregado com indícios de violação (sem o lacre de origem) e descarregado com peso inferior ao manifesto. É responsável solidário o agente marítimo representante, no País, do transportador estrangeiro.

O extravio de mercadorias importadas constitui-se fato gerador do Imposto de Impostação, por força do art. 1º, caput e § 2º do Decreto-Lei nº 37/66.

Aplica-se a multa prevista no artigo 106, II, "d" do Decreto-lei nº 37, de 1966, quantificada em 50% do valor do imposto de importação exigível em razão do extravio de mercadorias.

Recurso Voluntário Negado.” (cf. Acórdão nº 3102-00.609 da 1ª Câ. da 2ª Turma Ord. da 3ª Seção do CARF, Rec. nº 344233, Proc. nº 11128.003529/2004-05, em sessão de 23/06/04, Rel. Cons. Celso Lopes Pereira Neto)

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO - II

Ano-calendário. 2000

VISTORIA ADUANEIRA. AVARIA. RESPONSABILIDADE DO TRANSPORTADOR MARÍTIMO.

*Demonstrado através do laudo SAT realizado em vistoria aduaneira que o **transportador marítimo deu causa ao acidente** que ocasionou a avaria à mercadoria importada, **resta caracterizado sua responsabilidade nos recolhimentos devidos**, por força do artigo 478 do RA/85*

Desde o advento do Decreto-Lei nº 2.472/1988, que deu nova redação ao art. 32 do Decreto-Lei nº 37/96, legitimou-se a responsabilidade do agente do transportador marítimo pelo crédito tributário apurado em conferência final de manifesto ou vistoria aduaneira.

Recurso Voluntário Negado” (cf. Acórdão nº 3101-00.307 da 1ª Câ. 1ª Turma Ord. Da 3ª Seção do CARF ,Rec. nº 341.513, Proc. nº 11128.004403/00-45, em sessão de 3/12/09, Rel. Cons. Luiz Roberto Domingo Relator)

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO -II

Data do fato gerador: 01/11/2004

VISTORIA ADUANEIRA. EXTRAVIO DE MERCADORIA SOB CUSTÓDIA DO DEPOSITÁRIO. FATO GERADOR DO II, IPI, PIS E COFINS. PENALIDADE.

O extravio de mercadorias importadas constitui-se fato gerador do Imposto de Impostação, do Imposto sobre Produtos Industrializados e das contribuições para o PIS-Importação e Cofins-Importação.

Não tendo sido demonstrada a ocorrência de caso fortuito ou força maior, o depositário responde pelos tributos aduaneiros devidos, em relação às mercadorias que se encontravam sob sua custódia.

Aplica-se a multa prevista no artigo 106, II, "d" do Decreto-lei nº 37, de 1966, quantificada em 50% do valor do imposto de importação, exigível em razão do extravio de mercadorias.

Recurso Voluntário Negado.” (cf. Acórdão nº 3102-00.547 da 1ª Câ. , 2ª Turma Ord. Da 3ª Seção do CARF, Rec. nº 143.972, Proc. nº , em sessão de 17/11/09, Rel. Cons. Nilton Luiz Bartoli)

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 05/01/2015 por MARIA APARECIDA MARTINS DE PAULA, Assinado digitalmente em 06/02/2015 por GILSON MACEDO ROSENBERG FILHO, Assinado digitalmente em 05/01/2015 por FERNANDO LUIZ DA GAMA LOBO D ECA, Assinado digitalmente em 05/01/2015 por MARIA APARECIDA MARTINS DE PAULA, Assinado digitalmente em 30/01/2015 por FENELON MOSCOSO DE ALMEIDA

Impresso em 23/02/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

“Vistoria aduaneira. Extravio de mercadoria. Caracterizada a responsabilidade do transportador. A agência marítima, devidamente habilitada a atuar no processo em nome do transportador, responde por esse perante a Fazenda Nacional. Inocorrência de caso fortuito ou força maior.

Recurso desprovido.” (cf. Acórdão nº 302-29.895 da 2ª Câmara do 3º CC, Rec. nº 106.161, Proc. nº 0845.050397/83-12, em sessão de 22/05/84, rel. Cons. João Holanda Costa)

VISTORIA ADUANEIRA. AVARIA DE MERCADORIA.

1. É responsável pelo imposto, solidariamente, o representante no país de transportador estrangeiro, solidariedade esta que não comporta benefício de ordem (art. 32 do Decreto-Lei nº 37/66 com a redação dada pelo Decreto-Lei nº 2472/88 c/c art. 124, II e seu parágrafo único da Lei nº 5172/66 - CTN).

*2. No caso de avaria, a base de cálculo do imposto será reduzida proporcionalmente ao prejuízo, **cabendo ao responsável pagar a diferença de tributos correspondente** (Decreto-Lei nº 37/66, arts. 25 e 60 e parágrafo único; art. 482 do Regulamento Aduaneiro aprovado pelo Decreto nº 91.030/85).*

3. Recurso negado.” (cf. Acórdão nº 302-32.271 da 2ª Câmara do 3º CC, Rec. nº 114.370, Proc. nº 11080.008982/91-62, em sessão de 26/03/92, Rel. Cons. Elizabeth Emílio Moraes Chierogatto)

Dos preceitos até aqui expostos resulta clara a *insubsistência* da alegação recursal de *ilegitimidade passiva* - para responder, na qualidade de representante do transportador estrangeiro no País, pelo recolhimento dos *tributos* que *deixaram* de ser recolhidos sobre as *mercadorias extraviadas* no transporte -, que foi bem afastada pela r. decisão recorrida, e assim se mostra plenamente conforme com a legislação de regência e com a Jurisprudência Administrativa retro mencionada, devendo ser mantida neste particular.

Entretanto, o mesmo não se pode afirmar em relação à multa punitiva de 50% pela infração de “extravio ou falta de mercadoria” prevista no art. 106, inc. II, alínea “d” do Decreto-lei nº 37/66 que, *imputável exclusivamente ao transportador, não poderia ser transferida ao agente marítimo que por ela não responde.*

Realmente, consectário lógico do Princípio da Legalidade Penal, o Princípio da Tipicidade exige, não só que as condutas puníveis e as respectivas sanções delas decorrentes, sejam prévia e exaustivamente tipificadas pela lei, mas que a punibilidade de uma conduta somente se dê quando ocorra sua adequação exata ao tipo legal, sendo vedada a invocação de presunções, deduções e outras circunstâncias análogas mencionadas em outras leis distintas, não previstas expressamente na descrição da lei penal que define a infração e a sanção. Em decorrência do aludido princípio incorporado ao Direito Tributário sancionatório, a obrigação tributária que tem por objeto *penalidade pecuniária*, somente surge com a ocorrência do fato gerador previsto em lei, e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente (CTN - arts. 97, inc. V, 113, § 1º e 114).

Consoante expressamente dispõe o Decreto-lei nº 37/66, nos arts. 106, inc. II, alínea “d”, 112, 114 e 118:

“Art.106 - Aplicam-se as seguintes **multas, proporcionais ao valor do imposto incidente sobre a importação da mercadoria** ou o que incidiria se não houvesse isenção ou redução:

(...)

II - de 50% (cinquenta por cento):

(...)

d) pelo extravio ou falta de mercadoria, inclusive apurado em ato de vistoria aduaneira;”

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

(...)”

“Art.114 - No caso de o responsável pela infração conformar-se com o procedimento fiscal, poderão ser recolhidas, no prazo de 10 (dez) dias, independentemente do processo, as multas cominadas nos incisos III e V do art.106 bem como no art.108.

“Parágrafo único. Não efetuado o pagamento do débito no prazo fixado, será instaurado processo fiscal, na forma do art. 118.”

“Art. 118 - A infração será apurada mediante processo fiscal, que terá por base a representação ou auto lavrado pelo Agente Fiscal do Imposto Aduaneiro ou Guarda Aduaneiro, observadas, quanto a este, as restrições do regulamento.

Parágrafo único. O regulamento definirá os casos em que o processo fiscal terá por base a representação.”

Dos preceitos expostos resulta claro que a multa de 50% proporcional ao valor do imposto incidente sobre a importação da mercadoria, *somente se aplica a quem deu causa ao extravio ou falta de mercadoria* apurados em ato de vistoria aduaneira, ou seja, ao “responsável pela infração”, no caso o transportador marítimo causador do extravio parcial da mercadoria importada antes mesmo do seu desembarque.

Tratando-se de responsabilidade por infração, a Lei Complementar faz clara distinção entre o tributo e sanção por ato ilícito (art. 3º do CTN) estabelecendo que “a imposição de penalidade não elide o pagamento integral do crédito tributário” (art. 157 do CTN), donde decorre que, embora o responsável tributário continue a responder (solidaria ou subsidiariamente) pela obrigação tributária principal inadimplida pelo transportador, o princípio da personalidade da sanção constitucionalmente assegurado (art. 5º, XLV da CF/88), impede que sanção eventualmente devida pelo devedor original (no caso o transportador) se transmita ou se estenda a pessoas alheias à infração, aplicando-se o adágio “*nemo punitur pro alieno delicto*”.

Não tendo praticado, participado, nem dado causa à conduta tipificada na norma capitulada na peça acusatória (“extravio ou falta de mercadoria”), não há como manter a responsabilidade do agente marítimo pela infração e respectiva multa somente imputáveis ao transportador, pois como já assentou a Jurisprudência deste E. Conselho “a aplicação de

penalidade depende da verificação suficiente e necessária do fato descrito como infracional, para que o ato a ele afrontoso permita a aplicação da penalidade cominada, em respeito ao *princípio da tipicidade cerrada*” (cf. Ac. nº CSRF/02-01.845 da 2ª Turma da CSRF, Rec. nº 202-099209, Proc. nº 10907.000178/95-62, em sessão de 11/04/2005, rel. Cons. Rogério Gustavo Dreyer), vez que a *responsabilidade por infração* e respectiva *multa não pode ser imputada em cadeia a terceiros não relacionados com a infração*, salvo se comprovada sua *participação* na prática da irregularidade, *in casu incomprovada*.

Nessa ordem de idéias, vale lembrar ainda a preciosa lição ministrada pelo E. STJ na voz da E. Min. DENISE ARRUDA, que assentou que: “os atos da Administração Pública devem sempre pautar-se por determinados princípios, dentre os quais está o da *legalidade*. Por esse princípio, todo e qualquer ato dos agentes administrativos deve estar em total *conformidade com a lei e dentro dos limites por ela traçados*. (...) *A aplicação de sanções administrativas, decorrente do exercício do poder de polícia, somente se torna legítima quando o ato praticado pelo administrado estiver previamente definido pela lei como infração administrativa*.(...). É *descabida*, assim, a *aplicação de sanção administrativa à conduta que não está prevista como infração*” (RMS 19.510/GO, 1ª Turma, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 3.8.2006).(…)”(cf. Ac. da 1ª Turma do STJ no RMS nº 21274-GO, Reg. nº 2006/0007601-6, em sessão de 26/09/06, rel. Min. DENISE ARRUDA, publ. in DJU de 16/10/06 p. 292)

Portanto, considerando que Recorrente não praticou, nem concorreu para a prática da conduta típica (“*extravio ou falta de mercadoria*” apurados na vistoria aduaneira) que autorizariam a aplicação da multa punitiva (art. 106, inc. II, alínea “d” do Decreto-lei nº 37/66), comprovadamente imputável ao transportador e intransferível a terceiros, *impõe-se a exclusão* da referida multa do lançamento.

Isto posto, voto no sentido de **DAR PARCIAL PROVIMENTO** ao Recurso Voluntário apenas para a *exclusão da multa punitiva* (art. 106, inc. II, alínea “d” do Decreto-lei nº 37/66) no valor de **R\$ 47.599,73**, aplicada na ausência dos pressupostos legais, *mantendo* no mais a r. decisão recorrida.

É como voto

Sala das Sessões, em 12 de novembro de 2014

FERNANDO LUIZ DA GAMA LOBO D'EÇA

Declaração de Voto

Em que pese o brilhante voto do Ilustre Conselheiro Relator, no que concerne à responsabilidade pela infração prevista no art. 106, inc. II, alínea “d” do Decreto-lei nº 37/66, discordo do conceito que sustenta a sua tese, embora eu entenda, sob outro fundamento, que não caberia mesmo, *in casu*, a responsabilização da recorrente pela referida multa.

Fui seguida nesse entendimento pelo Conselheiro FENELON MOSCOSO DE ALMEIDA, que assina conjuntamente comigo a presente Declaração de Voto.

Na aplicação das normas de direito administrativo ou tributário pertinentes às infrações utiliza-se, por analogia, de algumas regras ordenadoras do Direito Penal, mas somente quando não as possua o direito administrativo ou tributário.

De forma diferente do direito penal, no caso das infrações aduaneiras, além do próprio agente da infração, que praticou a ação ou omissão tipificada (art. 94 do Decreto-lei nº 37/66), podem também ser punidas outras pessoas, que serão consideradas responsáveis pela infração, em conformidade com o disposto expressamente no art. 95 do Decreto-lei nº 37/66, que segue transcrito:

Art.95 - Respondem pela infração:

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

II - conjunta ou isoladamente, o proprietário e o consignatário do veículo, quanto à que decorrer do exercício de atividade própria do veículo, ou de ação ou omissão de seus tripulantes;

III - o comandante ou condutor de veículo nos casos do inciso anterior, quando o veículo proceder do exterior sem estar consignada a pessoa natural ou jurídica estabelecida no ponto de destino;

IV - a pessoa natural ou jurídica, em razão do despacho que promover, de qualquer mercadoria.

V - conjunta ou isoladamente, o adquirente de mercadoria de procedência estrangeira, no caso da importação realizada por sua conta e ordem, por intermédio de pessoa jurídica importadora. (Incluído pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001)

VI - conjunta ou isoladamente, o encomendante predeterminado que adquire mercadoria de procedência estrangeira de pessoa jurídica importadora. (Incluído pela Lei nº 11.281, de 2006)

No entanto, no presente processo, a fiscalização não logrou êxito em identificar o enquadramento legal para a responsabilização pela infração, nem em demonstrar que a conduta da recorrente se subsumia a essa hipótese. Razão pela qual acompanhei, somente pelas conclusões, o Ilustre Conselheiro Relator na questão de exclusão da multa prevista no art. 106, inc. II, alínea “d” do Decreto-lei nº 37/66, acompanhando o seu voto nas demais matérias abordadas.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Processo nº 10830.720033/2008-16
Acórdão n.º **3402-002.557**

S3-C4T2
Fl. 193

(Assinatura Digital)
Maria Aparecida Martins de Paula

(Assinatura Digital)
Fenelon Moscoso de Almeida

CÓPIA