



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
PRIMEIRA CÂMARA

PROCESSO Nº : 10907.001309/2002-37  
SESSÃO DE : 25 de janeiro de 2005  
ACÓRDÃO Nº : 301-31.610  
RECURSO Nº : 128.487  
RECORRENTE : ADMINISTRAÇÃO DOS PORTOS DE PARANAGUÁ E  
ANTONINA  
RECORRIDA : DRJ/FLORIANÓPOLIS/SC

**IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO. MERCADORIA EXTRAVIADA.  
RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA.**

Depositária das mercadorias desviadas que se encontravam sob controle aduaneiro é a responsável, por disposição expressa em lei, pelo imposto e multa cabíveis.

**MULTA AGRAVADA. REQUISITO.**

A exigência de multa agravada tem como requisito legal o dolo específico do agente.

**RECURSO VOLUNTÁRIO PROVIDO PARCIALMENTE**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso, na forma do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Valmar Fonsêca de Menezes e Otacílio Dantas Cartaxo.

Brasília-DF, em 25 de janeiro de 2005

OTACÍLIO DANTAS CARTAXO  
Presidente

ATALINA RODRIGUES ALVES  
Relatora

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: ROBERTA MARIA RIBEIRO ARAGÃO, CARLOS HENRIQUE KLASER FILHO, JOSÉ LUIZ NOVO ROSSARI, LUIZ ROBERTO DOMINGO e LISA MARINI FERREIRA DOS SANTOS (Suplente). Esteve presente o Procurador da Fazenda Nacional LEANDRO FELIPE BUENO.

RECURSO Nº : 128.487  
ACÓRDÃO Nº : 301-31.610  
RECORRENTE : ADMINISTRAÇÃO DOS PORTOS DE PARANAGUÁ E  
ANTONINA  
RECORRIDA : DRJ/FLORIANÓPOLIS/SC  
RELATORA : ATALINA RODRIGUES ALVES

## RELATÓRIO

Trata o processo de Auto de Infração (fls. 4 a 6) no qual se exige da interessada supra identificada o crédito tributário no valor R\$ 472.418,79, a título de Imposto de Importação, acrescido de multa de ofício agravada de 150% e juros de mora.

Nos termos da “Descrição dos fatos e Enquadramento(s) Legal(is)” (fl. 05), o lançamento decorre do extravio de 6 contêineres (TRLU 547.431-3, MOLU 816.297-6, TTNU 947.567-0, GATU 818.489-7, GSTU 953.615-5 e EMCU 920.816-3) contendo mercadorias importadas, que teriam sido removidos do Terminal de Contêineres de Paranaguá – TCP para a APPA (Administração dos Portos de Paranaguá e Antonina), onde não foram localizados.

As mercadorias extraviadas foram identificadas como vestuário, tecidos, veículos tipo vans, papéis e acessórios para lâmpadas, e foram tributadas segundo determina o art. 26 da MP nº 38, de 14 de maio de 2002. Considerando que também os contêineres foram extraviados, foi apurado o imposto, também com base no valor médio do quilo do gênero, obtido a partir das estatísticas de comércio exterior dos últimos doze meses, e aplicada a alíquota TEC (fls. 35/40).

A Polícia Federal de Paranaguá abriu inquérito policial, em 26/03/2002, para as averiguações de âmbito penal. Consta, também, do Relatório de fls. 33 e 34, a informação de que a autoridade autuante providenciou representação fiscal para fins penais, na forma da Portaria SRF nº 2.752, de 11 de outubro de 2001.

Cientificada do lançamento, a interessada, por seu procurador (fl. 53) apresentou a impugnação de fls. 42 a 52, na qual alega que não concorda com a responsabilidade tributária a ela atribuída, pelas razões, a seguir resumidas:

- √ os documentos relativos à operação de nacionalização e/ou liberação das mercadorias extraviadas revelam, efetivamente, a existência de fraude praticada não só contra o Fisco, como também, contra a atuada;
- √ a qualidade de autarquia estadual, exerce, por descentralização do Estado do Paraná, serviço público federal, conforme

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
PRIMEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 128.487  
ACÓRDÃO Nº : 301-31.610

determina o art. 21, inc. XII, alínea "f", da Constituição Federal, e a Lei nº 9.277/96, na condição de Autoridade Portuária

- √ o serviço público por ela prestado diz respeito à administração das instalações portuárias, a regulação das atividades do Porto e o exercício do poder de polícia, de modo a permitir a integração harmônica de todos os usuários do Porto, conforme dispõe o art. 3º da Lei 8.630/93;
- √ não se pode, pois, exigir da APPA a fiscalização e vigilância além do dever de diligência que lhe é exigido;
- √ o legislador limita a responsabilidade tributária do depositário em casos que extrapolam o dever comum de diligência, dispondo, no art. 480 do Regulamento Aduaneiro, que o caso fortuito e a força maior são excludentes de responsabilidade;
- √ no caso em apreço estão presentes as excludentes de responsabilidade – caso fortuito e força maior, o que afasta a obrigação do pagamento do Imposto incidente e devido sobre as mercadorias extraviadas;
- √ também é indevida a cobrança de imposto relativamente aos contêineres, pois estes não constituem embalagem das mercadorias, mas partes integrantes do todo, conforme art. 24 da Lei nº 9.611/98;
- √ as mercadorias podem ser identificadas através das respectivas faturas e conhecimentos de embarque, razão pela qual não cabe, na apuração do tributo devido, o arbitramento previsto no art. 26 e parágrafos, da MP nº 38, de 14 de maio de 2002;
- √ é incabível, no caso, a aplicação de multa de 150%, por indício de fraude, pois a interpretação do art. 44, inc. II, da Lei nº 9.430/96 e dos artigos 71, 72 e 73 da Lei 4.502/64, indica que tal penalidade somente se aplica aos casos em que a fraude beneficiou o próprio contribuinte, contra o qual pesam as suspeitas de atuação fraudulenta.

Ao final requer:

- √ seja desconstituído o AI, em razão das excludentes de responsabilidade, quais sejam, o caso fortuito e a força maior;

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
PRIMEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 128.487  
ACÓRDÃO Nº : 301-31.610

- √ na eventualidade de assim não entender a autoridade julgadora, seja o procedimento fiscal suspenso, para aguardar a conclusão do inquérito instaurado junto a Polícia Federal, visando elucidar o caso, identificar os responsáveis e recuperar as mercadorias;
- √ sucessivamente, que seja retificado o valor do débito fiscal, no que tange à unidade de carga e à multa aplicada.

Em 21 de fevereiro de 2003, a 1ª Turma da DRJ/FNS julgou o lançamento procedente em parte, por meio do Acórdão nº 2.230, cujos fundamentos encontram-se consubstanciados nas ementas, *verbis*:

*“Ementa: MERCADORIA EXTRAVIADA. TRIBUTAÇÃO. CONTÊINER. CABIMENTO*

*A exigência de tributos em virtude de falta ou extravio de mercadoria deve alcançar apenas a mercadoria extraviada, e não o valor do contêiner utilizado no transporte das mesmas, o qual está sujeito a tratamento tributário diferenciado, sob regime especial de Admissão Temporária.*

*AUTARQUIA. EXPLORAÇÃO DE ATIVIDADE ECONÔMICA. SUJEIÇÃO TRIBUTÁRIA.*

*Pessoa jurídica que, embora constituída formalmente como autarquia, explora atividade econômica, sujeita-se ao regime jurídico próprio das empresas privadas quanto às suas obrigações tributárias.*

*EXTRAVIO. EXCLUSÃO DE RESPONSABILIDADE. CASO FORTUITO OU DE FORÇA MAIOR.*

*Não configura caso fortuito ou de força maior a saída irregular de mercadoria depositada, mediante uso de documentação fraudulenta, afastando-se a excludente de responsabilidade suscitada.*

*MULTA AGRAVADA. FRAUDE.*

*A saída de mercadoria do recinto alfandegado, ao amparo de documentos falsificados, constitui fraude cometida contra o Erário Público, e sujeita o depositário à multa agravada.*

*SUSPENSÃO DO PROCESSO ADMINISTRATIVO. CONCLUSÃO DE INQUÉRITO POLICIAL. IMPOSSIBILIDADE.*

*Não interfere no processo fiscal o procedimento criminal, seguindo, ambos, o seu curso normal, de forma independente, até o desfecho final.*

Lançamento Procedente em Parte.”

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
PRIMEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 128.487  
ACÓRDÃO Nº : 301-31.610

Ciente da decisão proferida, a contribuinte apresentou recurso voluntário, no qual reitera as razões de defesa expendidas na impugnação no tocante à responsabilidade da autuada, caracterização do caso fortuito e da aplicação da multa agravada, ressaltando, ainda, que a APPA tem imunidade tributária, conforme argumentos, a seguir resumidos:

- √ a atividade de administração e exploração portuária por ela exercida se caracteriza como serviço público, por ser uma atividade de relevante interesse social e porque a Constituição Federal no seu art. 21, inciso XII, alínea "f", assim, o afirma.
- √ por meio de um "convênio concessão" a União Federal delegou ao Estado do Paraná a competência para exercer a atividade de exploração portuária. Por sua vez, o Estado do Paraná criou a APPA, autarquia a ele subordinada, para prestar o serviço público de administração e exploração portuária.
- √ a APPA explora serviço público e não atividade econômica, razão pela qual tem imunidade tributária recíproca, por força do disposto no art. 150, § 2º, da CF, não se lhe aplicando a regra do § 3º, do citado artigo.

Requer, ao final que seja afastada qualquer responsabilidade tributária da APPA e, em caso de entendimento diverso que seja reconhecido o não-cabimento da multa de cento e cinquenta por cento.

Instruem, o feito fiscal, cópia de diversas correspondências trocadas entre a Alfândega do Porto de Paranaguá-PR e a autuada, Relatório de Ocorrências, Relatório de Apuração do Valor da Mercadoria, documentos relativos à movimentação dos contêineres e conhecimentos de embarque (fls. 08 a 40).

À fl. 58 consta a informação que o processo de representação fiscal para fins penais foi encaminhado à Procuradoria da República do Estado do Paraná.

É o relatório.

RECURSO Nº : 128.487  
ACÓRDÃO Nº : 301-31.610

### VOTO

O recurso preenche os requisitos de admissibilidade; dele, pois, tomo conhecimento.

A matéria recursal restringe-se à apreciação da responsabilidade tributária da “Administração dos Portos de Paranaguá e Antonina – APPA” pelos créditos tributários exigidos e mantidos na decisão recorrida a título de Imposto de Importação –II, acrescidos de multa de 150%, tendo em vista o extravio, mediante fraude, de mercadorias importadas acondicionadas em 06 contêineres que estavam retidos no seu recinto alfandegário.

Ressalte-se que a matéria, no que tange à exigência do imposto, foi apreciada com o devido zelo no Acórdão recorrido, o qual não merece reparos, tendo em vista que todos os argumentos da recorrente no sentido de eximir-se de sua responsabilidade tributária com relação às mercadorias extraviadas foram rechaçados com fundamento na legislação que rege a matéria, a seguir transcrita:

Dispõe o Código Tributário Nacional (C.T.N.) - Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, *in verbis* :

“Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei. (destacou-se)”

“Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste Capítulo, a lei pode 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”

Por sua vez, o Regulamento Aduaneiro usando dessa faculdade e da competência delegada pelo parágrafo único do art. 60 do Decreto-lei nº 37/1966, dispõe no seu art. 81, *in verbis*:

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
PRIMEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 128.487  
ACÓRDÃO Nº : 301-31.610

**“Art. 81. São responsáveis pelo imposto e multas cabíveis:**

I - o transportador, quando transportar mercadoria procedente do exterior ou sob controle aduaneiro, inclusive em percurso interno;  
II - o depositário, como tal designado todo aquele incumbido da custódia de mercadoria sob o controle aduaneiro;(destacou-se)

III - outras pessoas expressamente indicadas na legislação vigente.”

A Lei nº 8.630/1993, ao dispor sobre o regime jurídico da exploração dos portos organizados e das instalações portuárias, reconheceu, expressamente, em seus arts. 13 e 36, inc. VI, que:

“Art. 13. Quando as mercadorias a que se referem o inciso II do art. 11 e o artigo anterior desta Lei estiverem em área controlada pela Administração do Porto e após o seu recebimento, conforme definido pelo regulamento de exploração do porto, a responsabilidade cabe à Administração do Porto.

Art. 36 - Compete ao Ministério da Fazenda, por intermédio das repartições aduaneiras:

(...)

VI - apurar responsabilidade tributária decorrente da avaria, quebra ou falta de mercadorias, em volumes sujeitos a controle aduaneiro;

(...)”

Assim, toda a legislação pertinente converge no sentido de que a autuada, na qualidade de administradora dos Portos de Paranaguá e Antonina, e, destarte, depositária das mercadorias desviadas que se encontravam sob controle aduaneiro, é a responsável, por disposição expressa em lei, pelo imposto e multa cabíveis.

Com relação à alegação da autuada de que a APPA explora serviço público e não atividade econômica e, por essa razão, teria imunidade tributária recíproca, por força do disposto no art. 150, § 2º, da CF, não se lhe aplicando a regra do § 3º, do citado artigo, cumpre esclarecer que lhe falece razão.

A Constituição Federal trata da matéria no art. 150, VI, “a”, §§ 2º e 3º, dispondo, *in verbis*:

“Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

RECURSO Nº : 128.487  
ACÓRDÃO Nº : 301-31.610

(...)

VI - instituir impostos sobre:  
patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros

(...)

§ 2º. A vedação do inciso VI, "a", é extensiva às autarquias e às fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, no que se refere ao patrimônio, à renda e aos serviços, vinculados a suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes. (destacou-se)

§ 3º As vedações do inciso VI, "a", e do parágrafo anterior não se aplicam ao patrimônio, à renda e aos serviços, relacionados com exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados, ou em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário, nem exonera o promitente comprador da obrigação de pagar imposto relativamente ao bem imóvel." (destacou-se)

Verifica-se que os dispositivos transcritos tratam da vedação de instituição de impostos, pelos entes federativos, sobre o patrimônio, a renda ou serviços uns dos outros, inclusive de suas autarquias e fundações, com a ressalva de que patrimônio, renda ou serviços não estejam relacionados com a exploração de atividades econômicas.

Ora, a exigência consubstanciada no Auto de Infração, não tem como fato gerador o patrimônio, a renda ou serviços prestados pela autuada, e, sim, a entrada em território nacional de mercadoria estrangeira, fato gerador do II lançado. Ressalte-se que a APPA foi autuada, não na qualidade de contribuinte dos impostos e multas exigidos, mas, sim, na qualidade de responsável pela obrigação tributária, em razão de sua condição de depositária das mercadorias extraviadas, conforme já aduzido neste voto.

Frise-se que, no caso da autuada, mesmo na hipótese de exigência relativa a impostos sobre o seu patrimônio, renda ou serviços, não caberia a alegada imunidade tributária, tendo em vista que ela presta serviços de conteúdo econômico, cuja contraprestação é o recebimento de tarifas. Conforme princípio insito no § 3º do art. 150, retro transcrito, a exploração de atividade econômica pelo Estado e por suas autarquias incompatibiliza-se com prerrogativas que a eles seriam inerentes no campo de imunidades tributárias. Ademais, a própria recorrente afirma em seu recurso, à fl. 82, que na prestação do serviço de administração e exploração portuária tem gestão superavitária e auferir lucro.

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
PRIMEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 128.487  
ACÓRDÃO Nº : 301-31.610

Portanto, por força da legislação retro transcrita, a atuada é a responsável pelo recolhimento do crédito tributário relativo ao II exigido no Auto de Infração, na parte mantida de acordo com a decisão recorrida.

Também não procede a pretensão da atuada de eximir-se da responsabilidade pelo pagamento do tributo incidente sobre a mercadoria extraviada, ao argumento de que, nos termos do disposto no art. 480 do Regulamento Aduaneiro, o caso fortuito e a força maior que estariam presentes no caso, são excludentes de responsabilidade.

Sobre a matéria cuidou bem a decisão recorrida ao reportar-se ao Parecer Normativo CST nº 39/78, cujo teor foi ali reproduzido, sem deixar dúvidas quanto ao fato de que o extravio das mercadorias não decorreu de caso fortuito ou de força maior, tese sustentada pela atuada e, sim, de sua culpa "*in vigilando*", por ser o furto de mercadorias um risco previsível, inerente à atividade exercida pela depositária e contra o qual ela deveria acautelar-se.

Verifica-se à fl. 18, cópia do Of. Nº 119/02-APPA, encaminhado pelo Superintendente da APPA, Sr. Osiris Stenghel Guimarães ao Delegado da Receita Federal em Paranaguá-PR, onde consta (...) "*que há indício de saída irregular dos referidos contêineres, pois os mesmos foram retirados do TCP- Terminal de Contêineres de Paranaguá, para desova nesta APPA, porém tiveram suas saídas sem efetuarem as desovas e sem estarem devidamente autorizados pela Receita Federal.*"

Ora, não tendo a atuada, nos termos do art. 480, do RA, comprovado a ocorrência de caso fortuito ou de força maior no extravio das mercadorias sob sua custódia, não há como eximi-la da responsabilidade pelo recolhimento do imposto lançado, na parte mantida de acordo com a decisão recorrida.

Também não procede a irresignação da atuada quanto ao arbitramento realizado para apuração do valor tributável das mercadorias extraviadas.

O argumento da atuada de que as mercadorias podem ser identificadas através das respectivas faturas e conhecimentos de embarque não se sustenta. As citadas faturas não foram trazidas aos autos e os conhecimentos de embarque (fls. 11 a 16) trazem apenas indicação genérica da natureza dos produtos e o seu peso total, não restando aos atuantes senão arbitrar a base de cálculo dos tributos devidos aplicando na valoração das mercadorias ali indicadas as tarifas médias da TEC.

Ademais, como bem ressaltado na decisão recorrida, se havia documentos capazes de identificar as mercadorias, e atestar o valor das importações,

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
PRIMEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 128.487  
ACÓRDÃO Nº : 301-31.610

deveria a impugnante tê-los anexado aos autos, pois meras alegações, desacompanhadas de documentos comprobatórios, não teriam o condão de alterar a exigência tributária.

No que se refere à exigência da multa agravada (150%) prevista no art. 42, II, da Lei nº 9.430/96, discordo do entendimento emanado no acórdão proferido em 1ª instância, pelos fundamentos a seguir aduzidos.

Dispõe a Lei nº 9.430/96 no art. 44, *caput* e inc. II, *in verbis*:

“Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

I – (...);

II - cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos artigos 71, 72 e 73 da Lei n. 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.” (*destacou-se e grifou-se*)

Nos artigos 71 e 73 da Lei nº 4.502/1964 são definidos como casos em que há evidente intuito de fraude a sonegação e o conluio, e o art. 72, conceitua a fraude tributária, conforme transcrito:

“Art. 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária: (*destacou-se e grifou-se*)

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido, ou a evitar ou diferir o seu pagamento. (*destacou-se e grifou-se*)

Art. 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos artigos 71 e 72.” (*destacou-se e grifou-se*)

RECURSO Nº : 128.487  
ACÓRDÃO Nº : 301-31.610

Por sua vez, o CTN ao tratar da responsabilidade por infrações, dispõe nos seus arts. 136 e 137 que:

Art.136. Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.

Art. 137 - A responsabilidade é peçoal ao agente: *(destacou-se e grifou-se)*

I - quanto às infrações conceituadas por lei como crimes ou contravenções, salvo quando praticadas no exercício regular de administração, mandato, função, cargo ou emprego, ou no cumprimento de ordem expressa emitida por quem de direito;

II - quanto às infrações em cuja definição o dolo específico do agente seja elementar; *(destacou-se e grifou-se)*

III - quanto às infrações que decorram direta e exclusivamente de dolo específico:

- a) das pessoas referidas no art. 134, contra aquelas por quem respondem;
- b) dos mandatários, prepostos ou empregados, contra seus mandantes, preponentes ou empregadores;
- c) dos diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, contra estas.

Nos termos da legislação retro transcrita aplica-se a multa de 150% nos casos em que o agente por si só, ou em conluio com outras pessoas, pratica o ato dolosamente, isto é, com o evidente intuito de fraudar o fisco.

Ressalte-se que o dispositivo legal que fundamenta a aplicação da multa agravada contém em sua definição (tipo legal) como requisito da exigência o dolo específico do agente, ao dispor que se aplica a multa de 150% nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos artigos 71, 72 e 73 da Lei n. 4.502, de 30 de novembro de 1964.

Ora, nos termos do transcrito art. 137, II, do CTN, em se tratando de infração em cuja definição o dolo específico do agente é elementar, a responsabilidade pela infração cometida é pessoal do agente, isto é, quem pratica a

RECURSO Nº : 128.487  
ACÓRDÃO Nº : 301-31.610

infração com evidente intuito de fraude, isto é, com dolo, responde pessoalmente pelas conseqüências de seu ato, excetuadas as hipóteses legalmente previstas.

Cabe esclarecer que a regra geral, no que tange à responsabilidade por infrações tributárias, é a prevista no art. 136, do CTN, segundo a qual, a responsabilidade por infrações tributárias independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato, salvo disposição de lei em contrário. Portanto, a regra contida no art. 137 é uma exceção à regra geral, que se fundamenta, especificamente, na materialidade do ato.

Assim, no presente caso, a responsabilidade pelo imposto devido é da APPA, na qualidade de depositária da mercadoria extraviada que se encontrava sob o controle aduaneiro, por força do disposto no art. 81, II, do RA c/c o disposto no art. 136, do CTN.

No entanto, em relação à aplicação da multa agravada, a exigência pressupõe, além do elemento objetivo (materialidade do ato), um elemento subjetivo: o dolo. Neste caso, a responsabilidade pela infração tributária depende da intenção do agente, e por isso ela é personalíssima, conforme previsto no art. 137, do CTN. Tivessem os autuantes aplicado a multa de 75% prevista no inciso I, do art. 44, da Lei nº 9.430/1996, outra seria a sorte do lançamento, tendo em vista que inexistente neste dispositivo legal, como requisito para sua aplicação, que a infração tenha sido praticada com evidente intuito de fraude, isto é, que seja uma infração dolosa. Neste caso, a responsabilidade tributária se enquadraria na regra geral prevista no art. 136, do CTN, e dela não teria como se esquivar a autuada.

Portanto, não posso concordar com o entendimento exarado no acórdão recorrido, que para manter a exigência relativa à multa agravada, sustenta que *“ainda que a interessada não tenha concorrido para a elaboração dos documentos fraudulentos, cometeu infração quando liberou a mercadoria sem atentar para a legitimidade da documentação que amparou referida saída.”*

Ora, aqui não se discute a materialidade da infração, para fins de exigência da multa agravada, mas o elemento subjetivo que lhe deu causa, e este não tem como pressuposto a culpa e, sim, o dolo. Liberar mercadoria sem atentar para a legitimidade da documentação caracteriza um procedimento culposo, ou seja, a autuada teria agido com *“culpa in vigilando”*. Ocorre que o dispositivo legal em que se fundamenta a exigência é claro ao determinar a aplicação da multa de 150% *nos casos de evidente intuito de fraude*, ou seja, nos casos em que o agente agiu com dolo. Tivesse o legislador a intenção de punir o infrator que agiu culposamente com a multa agravada teria acrescido na redação do inciso II do art. 44, da Lei nº 9.430/1996, a expressão *“ou nos casos de evidente culpa”*.

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
PRIMEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 128.487  
ACÓRDÃO Nº : 301-31.610

Assim, julgo ser improcedente a exigência da multa agravada, a uma porque nos casos de aplicação de penalidade às infrações em cuja definição o dolo específico do agente seja elementar, a responsabilidade é pessoal do agente, e não há nos autos nenhuma prova que a autuada tenha cometido a fraude no extravio das mercadorias impossibilitando a exigência do II devido, e, a duas, porque o dispositivo legal que fundamenta a exigência tem como requisito para configurar a infração o dolo e não a culpa.

Pelo exposto, DOU PROVIMENTO PARCIAL ao recurso, para excluir da exigência tributária mantida em 1ª instância a parcela do crédito tributário relativa à multa de 150%.

Sala das Sessões, em 25 de janeiro de 2005



ATALINA RODRIGUES ALVES - Relatora